

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARCEL EDUARDO CUNICO BACH

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

CURITIBA

2016

MARCEL EDUARDO CUNICO BACH

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Betina Treiger Gruppenmacher.

Área de Concentração: Direito do Estado. Linha de Pesquisa: Perspectivas da Dogmática Crítica.

CURITIBA

2016

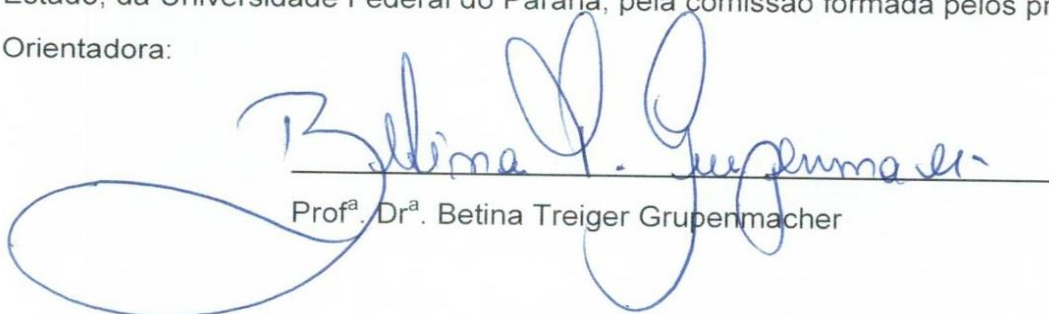
TERMO DE APROVAÇÃO

MARCEL EDUARDO CUNICO BACH

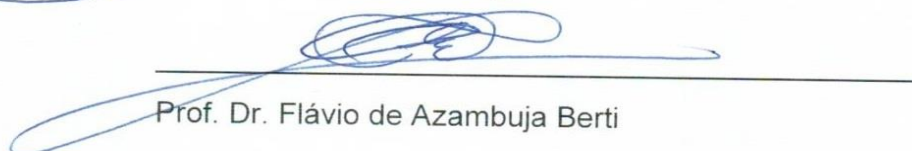
A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, do Programa de Pós-Graduação em Direito, área de concentração em Direito do Estado, da Universidade Federal do Paraná, pela comissão formada pelos professores:

Orientadora:



Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Gruppenmacher



Prof. Dr. Flávio de Azambuja Berti



Prof. Dr. Rodrigo Luís Kanayama

Curitiba, 29 de março de 2016.

Dedico este trabalho a Deus,
com muita humildade e
reverência!

AGRADECIMENTOS

Angustia-me a ideia de manifestar minha gratidão com palavras, pois sei, de antemão, que jamais serão suficientes para expressar o que realmente sinto. De todo modo, consola-me a ideia, ou delírio, de que os bons sentimentos que me povoam neste instante possam de alguma forma chegar àqueles que aqui são lembrados, trazendo-lhes algo bom, puro e virtuoso, como um presente em forma de prece que lhes dedico em silêncio.

Em primeiro lugar e acima de tudo, agradeço imensamente a Deus, pela dádiva da vida de todos aqueles que comigo compartilham a caminhada pela longa estrada.

Quero agradecer, com todo o meu amor, a minha querida esposa, amorosa e amiga lona, companheira fiel de todas as horas e parceira para todos os desafios, pelo amor e apoio incondicional sempre a mim dedicados.

Minha profunda gratidão, também, à flor mais bela que já vi brotar, pela sua existência cheia de luz, pelo carinho sempre a mim dedicado, pela inspiração diária que me dá para seguir em frente, por ser a prova manifesta da existência do amor divino: à minha querida filha Beatriz, meu anjo, muito obrigado.

Serei eternamente grato aos meus pais, Antonio Edison e Maria Cristina, por todas as oportunidades que me proporcionaram, mas principalmente pelo o amor e pela amizade verdadeira que nutrimos; por terem feito de suas vidas um exemplo de amor ao trabalho, à família e à comunidade.

Sou profundamente grato à minha professora e orientadora Betina, primeiramente por me proporcionar a oportunidade de participar do programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná sob a sua orientação; pela sua insuperável paciência na condução de nossos trabalhos; pela sua dedicação exemplar ao magistério, digna apenas daqueles que efetivamente amam o que fazem, capaz de inspirar pelo exemplo; pela firmeza e companheirismo demonstrados nas horas mais difíceis desta caminhada de dois anos, atitude nobre e digna da sua grandeza e fibra moral.

Meu muito obrigado ao querido amigo Bruno de Chagas Medeiros, cuja amizade serena e tranquila, resiste facilmente à distância e ao tempo, pelas inspiradoras e sempre bem-vindas horas de bom papo e companheirismo, mas principalmente pela mão amiga, sempre estendida, nos percalços do caminho.

Quero também agradecer, em especial, aos professores José Roberto Vieira, Cesar Antonio Serbena, Fabricio Ricardo de Limas Tomio, Sérgio Cruz Arenhart, Vera Karam de Chueiri, Katya Kozicki e Luís Fernando Lopes Pereira, mestres cuja sabedoria e conhecimento foram responsáveis pela salutar desconstrução das minhas certezas.

Enfim, agradeço imensamente à sociedade brasileira, da qual foram extraídos os recursos necessários para o financiamento deste projeto de pesquisa científica na Universidade Federal do Paraná. Espero, sinceramente, que esta dissertação seja minimamente digna do montante de dinheiro público nela investido.

LUTA

O teu dever é lutar pelo direito. Mas quando encontrares o direito em conflito com a justiça, lute pela justiça.

Eduardo Couture

RESUMO

Esta dissertação tem por objetivo examinar se o “custo dos direitos” representa uma limitação implícita ao exercício da competência tributária. Partindo das premissas de que o Direito não se resume a um “modelo de regras”, mas se constitui em uma “prática argumentativa”; de que os “textos normativos” não se confundem com as “normas jurídicas”, já que estas são construídas, através da interpretação, a partir daqueles; e de que a interpretação do direito pressupõe o uso de argumentos interpretativos, tais como os argumentos linguísticos, sistêmicos e teleológicos/avaliativos, investigamos a compatibilidade com a atual Ordem Constitucional da instituição e/ou majoração de tributos cuja expectativa de receita supere o “custo” estimado dos direitos, custos estes avaliados na perspectiva do “Estado eficiente”. Para tanto, confrontamos a “tributação excessiva” com o princípio da justiça tributária; com as justificações racionais autorizativas e legitimadoras do poder de tributar; e com o Princípio da Eficiência do Estado, para demonstrar que a “competência tributária” não confere ao Estado o poder de instituir ou majorar tributos cuja expectativa de arrecadação seja superior ao efetivo e eficiente “custo dos direitos”. Por fim, demonstramos que o exercício da competência tributária, para que seja compatível com a observância do princípio da eficiência, com as justificações racionais autorizativas do poder de tributar e com o princípio da justiça tributária, deverá, necessariamente, observar o “postulado da proporcionalidade”, no que se refere aos exames de adequação, necessidade e “proporcionalidade em sentido estrito” do meio escolhido para a realização do fim.

Palavras-chave: Limite. Competência tributária. Justiça. Justificação Racional. Princípio da Eficiência. Postulado da Proporcionalidade.

ABSTRACT

This work aims to examine whether the "cost of rights" represents an implied limitation on the exercise of the taxing power. Starting from the premise that the law is not limited to a "model of rules", but constitutes an "argumentative practice"; that the "legal texts" should not be confused with the "legal norms", since they are built, through interpretation, from those; and that interpretation of the law requires the use of interpretative arguments, such as the linguistic arguments, systemic and teleological / evaluative, we investigated the compatibility with the current constitutional order of the institution and/or increase of taxes which expected revenue exceeds the estimated cost of rights, these costs evaluated from the perspective of "Efficient State". To this end, we confront the "excessive taxation" with the principle of tax justice; with the authorizing and legitimating rational justifications of the power to tax; and with the State's Principle of Efficiency, to demonstrate that "taxing authority" does not give the state the power to impose or jack taxes which the expected revenue is higher than the effective and efficient "cost of rights". Lastly, we demonstrate that the exercise of the taxing power, to be compatible with the principle of efficiency, with the authorizing rational justifications of the power to tax and the principle of tax justice, must necessarily observe the "principle of proportionality" regarding the suitability tests, necessity and "proportionality in the strict sense" of the means chosen to perform the purpose.

Keywords: Limit. taxing power. Justice. Rational justification. Efficiency Principle. Principle of Proportionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE PESQUISA.	17
METODOLOGIA	18
CAPÍTULO 1 - PREMISSAS.....	23
1.1. Sobre o que é o Direito.	23
1.1.1. <i>A Superação do Positivismo Jurídico.</i>	23
1.1.2. <i>O Direito enquanto Prática Argumentativa.</i>	31
1.2. Sobre as Normas Jurídicas.	35
1.2.1. <i>Os textos normativos e as normas jurídicas.</i>	35
1.2.2. <i>A polivalência do texto normativo.</i>	38
1.3. Sobre a construção das normas jurídicas e as categorias de argumentos interpretativos.	41
1.3.1. <i>Argumentos Linguísticos.</i>	42
1.3.2. <i>Argumentos Sistêmicos</i>	44
1.3.2.1. Harmonização Contextual.	44
1.3.2.2. Argumentos a partir de Precedentes.	44
1.3.2.3. Argumentos por Analogia.	45
1.3.2.4. Argumentos Conceituais.....	45
1.3.2.5. Argumentos a partir de Princípios Gerais.	45
1.3.2.6. Argumentos a partir da história.....	46
1.3.3. <i>Argumentos Teleológico-Avaliativos ou Consequencialistas</i>	47
CAPÍTULO 2 - A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA DA JUSTIÇA. ..	50
2.1. Uma ideia de Justiça.....	52
2.1.1. <i>O Índice de Desenvolvimento Humano e a Competência Tributária: um paralelo.</i>	52
2.1.2. <i>A justiça enquanto nyaya: outro paralelo com a competência tributária.</i>	53
2.1.3. <i>A superação do “fundamentalismo institucional”</i>	57
2.2. Sobre a Justiça “institucionalizada”: o “receber e não cumprir” perante o ordenamento jurídico brasileiro.	61
CAPÍTULO 3 - DAS JUSTIFICAÇÕES RACIONAIS AUTORIZATIVAS DO PODER DE TRIBUTAR.....	66

3.1. O nascimento do Estado Fiscal e a justificação racional do “poder de tributar” para o Liberalismo.....	68
3.2. O Estado Fiscal Social: novas justificações.....	72
3.3. A crise do Estado Social e a emergência do Estado do século XXI.....	74
3.4. As contemporâneas justificações do poder de tributar.	77
CAPÍTULO 4 –O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.....	84
4.1. Sobre a velha necessidade de um novo Estado Brasileiro.....	84
4.2. Sobre o princípio constitucional da eficiência.	87
4.3. Argumentos linguísticos e o princípio da eficiência.....	94
4.4. O alcance do Princípio Constitucional da Eficiência.....	102
4.5. A (re)construção do princípio da eficiência e suas implicações.	106
CAPÍTULO 5. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SOB A LUZ DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA: O “CUSTO DOS DIREITOS” ENQUANTO LIMITE CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR.....	110
5.1. Considerações Iniciais.	110
5.1.1. <i>Sobre a Justiça Tributária.....</i>	110
5.1.2. <i>Sobre as justificações racionais autorizativas do poder de tributar.</i>	113
5.1.3. <i>Sobre o Princípio da Eficiência.</i>	114
5.2. Sobre a Competência Tributária: Uma Função Legislativa Limitada.	117
5.2.1. <i>Um resgate da sabedoria republicana: sobre as relações entre as receitas e despesas públicas na história constitucional brasileira.</i>	123
5.3. O “Custo dos Direitos” enquanto Limitação Constitucional ao Poder de Tributar.	128
5.3.1. O postulado da proporcionalidade, o custo dos direitos e as limitações constitucionais ao poder de tributar.	132
CONCLUSÃO	142
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	145

INTRODUÇÃO

Raramente podemos afirmar que a maioria de nós, brasileiros, tenha chegado a um consenso. Normalmente, somos surpreendidos por uma variedade de posicionamentos sobre os mais diversos assuntos que a própria tomada de posição se torna difícil, que se dirá do consenso, por certo irrealizável. Ainda assim, há algumas situações em que o consenso parece ser inquestionável. O que motivou a presente pesquisa é um desses poucos consensos por nós compartilhados, o qual, infelizmente, não representa nenhum motivo de orgulho. Ao contrário, trata-se de um consenso sobre algo que em muito nos envergonha e entristece.

Trata-se da percepção, do sentimento da maioria da população brasileira de que, no Brasil, pagam-se muitos tributos para se obter, como contrapartida, um resultado social relativo à realização de direitos pouco satisfatório.

Gostaríamos de poder afirmar que este sentimento não passa de uma questão de baixa autoestima nacional, própria de um povo que, diante da avalanche diária de más notícias, aprendeu a desmerecer o que é seu. Infelizmente, não parece ser este o caso. De fato, o Estado Brasileiro apesar de nos custar caro ainda é incapaz de solucionar os problemas mais prementes, tais como a garantia do direito à vida, à saúde e a educação. Efetivamente, para além do nosso *feeling*, fatos e dados de diversas ordens e origens demonstram que no Brasil se paga muito tributo para o pouco, pífio e débil retorno social oferecido em troca para a população em geral. Vejamos alguns números que corroboram este sentimento.

Quando analisamos o crescimento histórico da carga tributária brasileira, observamos que esta já foi de 13,8% do PIB em 1947, estava em 22,4% quando da promulgação da Constituição da República de 1988¹ e vem, ano após ano, batendo recordes de crescimento para, atualmente, atingir o patamar de 35,42% do PIB². Quando em comparação com os demais grandes países emergentes e membros do

¹ARAÚJO, Érica. (2001, Julho). Carga tributária - Evolução histórica: uma tendência crescente – Boletim Informativo do BNDES/CEPAL, nº. 29, p. 04. Disponível em http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/inf_ormesf/inf_29.pdf, acesso em 10 jan. 2015. A respeito das séries históricas e estatísticas da carga tributária brasileira, ver gráficos disponíveis em <http://serieestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?no=11&op=2&vcodigo=SCN49&t=carga-tributaria-bruta>, acesso em 10 jan. 2015.

² AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do; YASBEK, Cristiano Lisboa. Evolução da Carga Tributária Brasileira – Maio de 2015. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>, acesso em 12 out. 2015.

BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), a carga tributária brasileira é muito próxima ao dobro da carga tributária média, de 18,5%, dos outros quatro países³. Já dentre as maiores cargas tributárias do mundo o Brasil ocupa a 14ª posição⁴, superando países industrializados e altamente desenvolvidos como os Estados Unidos (24,30%), Austrália (26,50%), Coreia do Sul (26,80%), Suíça (28,20%), Japão (28,60%), Canadá (30,07%), Bélgica (30,70%), Espanha (32,90%) e Reino Unido (35,20%), ao mesmo tempo em que ocupa apenas a 79ª posição no ranking do IDH Global⁵, ficando atrás de países como a Jordânia, Azerbaijão, Irã, Venezuela, Panamá e Uruguai.

Por outro lado, no que se refere ao índice de retorno de bem-estar à sociedade (IRBES) criado pelo curitibano Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, que confronta a carga tributária em relação ao PIB com o índice de desenvolvimento humano (IDH) de cada país, notamos que o Brasil ocupa a desconfortável 30ª posição dentre as 30 maiores cargas tributária do mundo⁶.

Para ficarmos apenas com três dados bastante relevantes (relevantes em relação aos objetivos fundamentais escolhidos pelo Estado Brasileiro e previstos pela Constituição da República), muito embora esteja na 14ª colocação dentre as maiores cargas tributárias do planeta, no que se refere à mortalidade infantil o Brasil ainda se encontra na 107ª posição, com 16 mortes a cada mil crianças menores de cinco anos. Países com cargas tributárias menores que a brasileira, tais como Reino Unido, Espanha, Suíça, Austrália, Canadá e Coreia do Sul, encontram-se todos da 157ª colocação para cima, com menos de 06 mortes⁷. Quanto ao analfabetismo, o Brasil ocupa a 08ª posição dentre os países com os maiores índices de adultos

³AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013 – Dezembro de 2013. Disponível em <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>, acesso em 12 out. 2015.

⁴AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. Carga Tributária / PIB X IDH. – Março de 2014. Disponível em <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>, acesso em 12 out. 2015.

⁵PNDU. Relatório de Desenvolvimento Humano 2014. Disponível em <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014pt.pdf>, acesso em 09 de dezembro de 2015.

⁶AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. Carga Tributária / PIB X IDH. – Março de 2014. Disponível em <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>, acesso em 12 out. 2015.

⁷PNDU. Relatório de Desenvolvimento Humano 2014. Disponível em <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014pt.pdf>, acesso em 09 de dezembro de 2015. Em relação ao índice de mortalidade infantil, o 1º colocado seria o país com maior número de mortes a cada 1.000 crianças.

analfabetos⁸. No que se refere à desigualdade⁹, o Brasil ainda se encontra dentre os mais desiguais do mundo, longe de se equiparar aos países cujas cargas tributárias estão em patamares acima de 30% do PIB, acima citados.

Do confronto destes dados, de um lado os que se referem à carga tributária brasileira em si e em relação com os demais países do globo e de outro os dados relativos ao índice de retorno e bem-estar social, denota-se a ausência de uma correlação fática necessária entre o aumento da carga tributária (com o consequentemente aumento da arrecadação de tributos e da receita do Estado) e o alcance dos resultados tão almejados de realização concreta dos direitos fundamentais e/ou sociais.

Poderíamos enriquecer esta correlação ainda mais, aprofundando a apresentação de dados correlatos à extensão e qualidade da saúde pública, da educação formal, técnica-profissional e universitária, da segurança pública, da previdência social, da celeridade e qualidade da prestação jurisdicional e da proteção ao meio-ambiente, mas certamente isso fugiria em muito do escopo deste trabalho. O que nos importa aqui salientar é que o senso comum, o sentimento, o *feeling*, de que no Brasil se pagam muitos tributos quando comparados ao retorno efetivamente usufruído pela população, não está em descompasso com o que os dados acima trazidos revelam. De fato, o sentimento de que os serviços públicos essenciais são “caros” e “ruins” pode ser efetivamente verificado em dados, em especial na comparação com outros países, no que se refere a aspectos fundamentais como o direito à vida, à saúde e à educação.

Em outras palavras, notamos que embora tenha havido um crescimento significativo da carga tributária brasileira nas últimas décadas, este crescimento não tem efetivamente representado uma melhora proporcional na realização de direitos fundamentais e sociais no Estado Brasileiro. Provavelmente melhoramos mais em alguns aspectos e menos em outros, mas certamente este incremento não foi proporcional ao incremento crescente da arrecadação; e este é o ponto. Em síntese, o que podemos constatar, ainda que a grosso modo, a partir dos dados acima

⁸ UNESCO. Relatório de Monitoramento Global de EPT: Ensinar e Aprender: alcançar a qualidade para todos - 2014. Disponível em <http://unesdoc.unesco.org/images/0022/002256/225654por.pdf>, acesso em 09 de dezembro de 2015

⁹ PNDU. Relatório de Desenvolvimento Humano 2014. Disponível em <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014pt.pdf>, acesso em 09 de dezembro de 2015.

trazidos, é que “mais tributos” não tem significado, necessária e proporcionalmente, “mais e melhores direitos”.

Eis aqui a justificativa para a presente pesquisa. Será compatível com a atual Ordem Constitucional este descompasso entre o aumento da arrecadação e da carga tributária e a consecução de “melhores direitos”, seja no aspecto qualitativo, seja no aspecto quantitativo? Se é certo que esta abrupta desproporção não é desejada, mas, ao contrário, é-nos repugnante, imperioso que reconheçamos a urgente necessidade de corrigirmos tal deficiência.

Se pretendemos a realização dos misteres do Estado por meio da Administração Pública Direta e Indireta dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em especial a oferta de direitos fundamentais e sociais, bem como a realização dos objetivos constitucionais fundamentais prescritos no artigo 3º da Constituição Federal, temos que ter em mente que toda esta atividade pressupõe a obtenção de receita e a realização da despesa pública. No entanto, não podemos nos esquecer jamais que se, efetivamente, há autorização constitucional para a obtenção de receita e para a realização da despesa, tal foi previsto apenas e tão somente a título de meio para a obtenção dos fins do Estado, ou seja, tem como fim último e necessário o incremento de direitos fundamentais e sociais e o alcance dos objetivos constitucionais fundamentais. Nem a obtenção da receita nem a realização da despesa constituem objetivos constitucionais em si, mas apenas e tão somente meios para a obtenção de fins. Nesse sentido, se tais meios não estão sendo suficientes para a realização de nossos misteres mais fundamentais, imperiosa a solução deste problema.

Um exemplo poderá ajudar a elucidar este ponto. Pensemos num automóvel, projetado para percorrer dez quilómetros por litro de combustível. Logo, com um tanque de cinquenta litros, tal veículo seria capaz de percorrer quinhentos quilómetros. No entanto, uma vez na estrada, tal veículo é capaz de percorrer apenas cem quilómetros com um tanque, tendo um desempenho de dois quilómetros por litro de combustível. Neste caso, percebe-se que o tanque foi preenchido com cinquenta litros de combustível e tais cinquenta litros foram efetivamente gastos, muito embora o objetivo, de percorrer quinhentos quilómetros, não tenha sido alcançado. Nesta situação, duas opções surgem para a solução do problema: ou se abastasse novamente o tanque com mais cinquenta litros para percorrer, novamente, apenas mais cem quilómetros; ou se corrige o problema de rendimento

do veículo, para somente então abastece-lo novamente. Pensamos que nenhum mecânico, no gozo pleno de suas faculdades mentais, sugeriria como solução deste problema a troca do tanque com capacidade para cinquenta litros por outro, com capacidade para duzentos e cinquenta litros. Com um tanque deste tamanho, certamente o veículo seria capaz de percorrer os quinhentos quilômetros pretendidos, ainda que com um rendimento de dois quilômetros por litro. No entanto, o gasto envolvido na realização deste objetivo seria tão absurdamente mais caro, desproporcional, inaceitável, que cogitar de tal hipótese chega a ser uma insanidade.

Todavia, se nos permitirmos um paralelo jocoso, a impressão que temos ao analisar a Administração Pública brasileira em geral é que esta contém as mesmas falhas de rendimento apresentadas no veículo acima referido. Contudo, por mais absurdo que possa parecer, temos optado como solução destes “problemas de rendimento” pelo “tanque de duzentos e cinquenta litros”, o qual, ainda assim, parece não estar sendo suficiente. Retiramos anualmente cerca de 36% de toda a riqueza produzida no país para abastecer este “tanque” gigantesco, o que não tem assegurado, como vimos, uma melhora do rendimento da popularmente denominada “máquina pública”.

Mas o que nos causa espanto e que se refere a esta pesquisa científica é que esta escolha pelo “tanque de duzentos e cinquenta litros” tem sido assumida pela comunidade jurídica nacional sem maiores reservas, como se tal opção fosse compatível com a atual Ordem Constitucional. Apesar do “baixo rendimento” da “máquina pública”, continuamos tratando a opção de “aumentar o tanque” como um exercício normal das competências tributárias asseguradas pela Constituição da República à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Destarte, o objetivo desta dissertação é justamente investigar aonde reside o equívoco desta compreensão. Sim, pois mesmo antes de efetuar esta pesquisa, já não éramos capazes de aceitar que um Estado Democrático e Social de Direito, que tem como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e o desenvolvimento nacional, pode ser compatível com a opção de aumentar o “tanque para duzentos e cinquenta litros”, ou melhor dizendo, aumentar a arrecadação para cerca de 36% do Produto Interno Bruto, sem que tenhamos buscado solucionar, primeiramente, as razões desta desproporção entre o incremento das receitas e a realização de “mais e melhores direitos”.

Nas trilhas de Neil MacCormick, se é possível argumentarmos a partir das consequências jurídicas oriundas da interpretação do direito¹⁰, ou seja, a argumentação fundada não em consequências fáticas, mas como implicações jurídicas, em especial nos casos em que tais implicações são absolutamente incompatíveis com a razoabilidade e com o nosso senso de justiça, é também possível que afirmemos, de antemão, que o exercício desmedido da competência tributária pelos entes políticos, quando em absoluto descompasso com a realização das liberdades coletivas, é absolutamente incompatível com a atual Ordem Constitucional. Cabe ao presente trabalho demonstrar esta incompatibilidade.

DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE PESQUISA.

No Sistema Constitucional Tributário Brasileiro existem normas de competência tributária que asseguram à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o “poder de tributar”, garantindo para estas pessoas políticas meios de obtenção de recursos destinados à realização dos fins determinados pela Constituição e pelas Leis. Em linhas gerais, a Constituição da República assegura que as pessoas políticas de direito público interno cobrem da sociedade o custo da realização dos direitos fundamentais e sociais nela previstos.

Por outro lado, como vimos, há situações em que o Estado (seja a União, os Estados, o Distrito Federal e/ou os Municípios) cobra da sociedade os custos da realização dos direitos e garantias fundamentais, mas não os entrega, não ao menos na mesma proporção dos recursos arrecadados. Nestes casos, os resultados auferidos, no que se refere à realização destes direitos, são incompatíveis com o “preço” cobrado pelo Estado a título de tributos, e não raramente este ciclo de cobrança de tributos sem entrega dos resultados esperados acaba por se repetir ano, após ano, após ano, sem que nenhuma reforma seja prevista a fim de sanar este indesejado desajuste.

Nestes casos, perguntamo-nos: este fato social, consubstanciado na desproporção existente entre o montante da arrecadação e os resultados auferidos pela população no que se refere à oferta e qualidade de serviços públicos e à

¹⁰ MACCORMICK. Neil. Retórica e Estado de Direito – Uma teoria da argumentação jurídica; (tradução Conrado Hubner Mendes). Rio de Janeiro: Elsevier. 2008. p. 135.

garantia de direitos fundamentais e sociais, é irrelevante para o Direito Constitucional Tributário? É próprio da soberania do Estado a cobrança de tributos, ainda que seja incapaz de realizar os misteres propostos? A cobrança de tributos é uma decorrência lógica e normativa das competências tributárias fixada na Constituição, sendo indiferente para o seu exercício a realização dos direitos e garantias fundamentais e sociais? Ou esta cobrança de tributos desconexa e desproporcional à realização de “mais e melhores direitos”, fundamentais e sociais, individuais e coletivos”, constitui verdadeiro fato jurídico, capaz de engendrar consequências normativas de natureza tributária? Ou é possível afirmar a incompatibilidade do exercício da competência tributária, quando, sabidamente, os recursos públicos arrecadados serão destinados à realização de despesas que comprovadamente não serão capazes de realizar os direitos que se propõe a realizar? Ou ainda, será possível afirmar que o Estado incapaz de realizar os direitos que dele se espera também é incompetente para cobrar tributos, na mesma proporção de sua incapacidade? Em síntese, o “custo dos direitos” representa uma limitação implícita à competência tributária?

Destarte, o problema que nos interessa investigar se refere aos limites da competência tributária. No entanto, nossa investigação não se dirige exatamente àquelas limitações expressamente previstas pelo Texto Constitucional nos artigos 150 a 152. O que nos interessa são as implicações lógicas e necessárias da leitura das normas jurídicas construídas a partir do Texto Constitucional normalmente afetas a outros ramos de estudo do Direito, em especial ao Direito Constitucional, à Filosofia do Direito e ao Direito Administrativo que, para que mantenham coerência lógica e sistemática, deverão condicionar de algum modo o exercício da competência tributária.

Este é o problema, objeto desta dissertação.

METODOLOGIA

Não temos a menor dúvida de que o Direito é uno e indivisível. Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, ainda que a pretensão de divisão do Direito seja

apenas para fins didáticos, tal pretensão não deixa ser a tentativa de divisão do incindível¹¹.

Ao discorrer exatamente sobre esta questão, esclarecedoras e eloquentes são as lições de Luciano Amaro¹²:

É evidente que não se pode falar em autonomia deste ou daquele ramo do direito, querendo significar que ele tenha vida própria e independente dos demais setores da ciência jurídica. Foi por isso que Alfredo Augusto Becker denunciou como um falso problema o da autonomia de qualquer ramo do direito, prelecionando, com apoio em Francisco Calasso, que *autonomia*, em sentido jurídico, é a capacidade (do Estado) de criar o *direito positivo*. Se o direito tributário (a exemplo deste ou daquele outro ramo do direito) pode ditar tais ou quais regras de comportamento (estranhas aos demais ramos), isso não se funda em sua autonomia, mas no só fato de ser ele, *direito positivo*, comungando, como parte do ordenamento jurídico total, do atributo a este inerente. Alfredo Augusto Becker afirmou que a autonomia do direito tributário é apenas *didática*, argumentando que não pode existir norma jurídica independente da totalidade do sistema jurídico.

...

Situada a contenda nesse plano mais acadêmico, deve-se dizer que, em termos absolutos, mesmo a dita autonomia didática inexistente, pois não é possível estudarem-se as disposições do direito tributário com abstração de suas possíveis conexões com preceitos integrantes de outros ramos do direito.

Dado que o ordenamento jurídico é um todo uno, não se pode reconhecer vida própria e independente a nenhum de seus setores. Cada qual dos ramos do direito se relaciona com os demais, embora possa ser tratado de forma especializada e assumir ares de relativa autonomia.

[...]

Portanto, se se quiser dizer que o direito tributário goza de autonomia legislativa (por ser objeto de conjuntos de normas dirigidas

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** – 18ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007, p. 13.

¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** – 20ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 30 e 31.

especificamente à disciplina dos tributos), ou que possui autonomia científica (por abrigar princípios e institutos não comuns a outros ramos do direito) e que desfruta, ademais, de autonomia didática (por ser ensinado em cadeiras autônomas nos cursos jurídicos), é preciso sublinhar que, em todos esses aspectos, a autonomia é sempre relativa. Não se legisla, nem se teoriza, nem se ensina matéria tributária sem que se tenham presentes conceitos estruturados noutros ramos da ciência jurídica.

Nesse sentido, ao pretendermos a construção de normas jurídico-tributárias, não podemos deixar de considerar as demais normas pertencentes ao sistema jurídico que tenham, por sua natureza, o poder de influenciar a interpretação das normas jurídicas de direito tributário, dado que a autonomia deste, seja legislativa, científica ou didática, ainda que existente, será sempre relativa.

É justamente por tal motivo que a Ciência do Direito, afeta ao estudo das normas tributárias, não ignora as construções de direito privado no que se refere, por exemplo, à construção de institutos como a propriedade, bens imóveis, mercadoria; ou as contribuições do estudo do processo civil de ampla defesa e contraditório, devido processo legal, razoável duração do processo; ou ainda, as contribuições do Direito Constitucional acerca das noções de democracia, república, igualdade, liberdade, solidariedade e justiça, apenas para ficarmos com alguns exemplos.

Ainda assim, no entanto, é muito comum que esta suposta “autonomia didática” do estudo do direito tributário, assim como ocorre com as demais disciplinas “apenas didaticamente autônomas”, acabe por influenciar o cientista do direito a circunscrever seus estudos apenas às prescrições normativas que diretamente se dirijam aos seus “objetos”, acabando também por desconsiderar construções já consolidadas em outros ramos da ciência jurídica. A exercício hermenêutico, contudo, não se compatibiliza com a construção de normas “à portas fechadas”, adstrita apenas ao âmbito de estudo preferencial de cada uma destas disciplinas. São justamente nas interseções existentes entre as “disciplinas” que residem, segundo pensamos, campos vastos e inexplorados pela ciência jurídica e que, pela ausência do pensamento lógico e organizado, acabam por escamotear abruptas incoerências normativas, tais como a que aqui pretendemos demonstrar.

Tendo isso mente, procuramos por meio do presente estudo investigar qual o impacto que outras normas de estatura constitucional, normalmente objetos de estudo do próprio Direito Constitucional e do Direito Administrativo, poderiam ter sobre normas marcadamente afetas ao estudo do Direito Tributário, em especial no que se refere ao “poder de tributar” do Estado, ou seja, no que se refere à competência tributária.

Explicamos. A partir do texto normativo do artigo 150 da Constituição da República, duas inferências imediatas são possíveis. A primeira é que o “poder de tributar” no Estado brasileiro não é absoluto e ilimitado. Ao contrário, tal “poder de tributar” só será compatível com a nossa ordem constitucional caso respeitadas as “limitações constitucionais ao poder de tributar” expressamente previstas nos artigos 150 a 152 da Carta Republicana. A segunda é que estas “limitações ao poder de tributar”, contidas da Seção II, do Capítulo I, do Título IV da Constituição Federal, não são taxativas, mas se impõem *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*¹³. Dito isso, se o “poder de tributar” é limitado e se tais limitações não se resumem àquelas expressamente previstas nos artigos 150 a 152 da Constituição da República, interessa-nos investigar se dentre estas “*outras garantias*” de que fala o *caput* do artigo 150 da Constituição Federal reside o direito da sociedade brasileira de não estar obrigada ao pagamento de tributos desproporcionais em relação à realização de “mais e melhores direitos”. Interessa-nos investigar se “os custos dos direitos” constituem uma limitação implícita ao poder de tributar.

Para tanto, no que se refere às normas de Direito Constitucional, investigaremos quais as implicações do status de “Estado Democrático e Social de Direito” e do “Princípio da Justiça” sobre a interpretação da competência tributária. Verificaremos se estes princípios, de hierarquia lógica superior, podem condicionar a construção das normas jurídicas “independentes” e que se referem à competência tributária.

Quanto às normas constitucionais de Direito Administrativo, nossa pretensão é verificar as implicações lógicas decorrentes da necessária observância do Princípio da Eficiência. Se princípios são, na dicção proposta por Humberto Ávila, “*normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectiva, ... para cuja*

¹³ BRASIL. Constituição (1988). Artigo 150. (*caput*): *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios*:. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, em 13 nov.2015.

*aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção*¹⁴, interessa-nos investigar de que maneira o direcionamento da Administração Pública à atuação eficiente poderá impactar a construção das normas jurídicas de competência tributária.

Da análise das implicações do status de “Estado Democrático e Social de Direito”, do “Princípio da Justiça” e do “Princípio da Eficiência” sobre o “poder de tributar” do Estado, passaremos à análise das características da competência tributária para, ao final, podermos avaliar se, enfim, os “custos dos direitos” constituem ou não uma limitação implícita à competência tributária.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – 16ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros Editores, p. 225.

CAPÍTULO 1 - PREMISSAS

Antes que possamos adentrar o objeto de estudo desta dissertação, imperioso que fixemos algumas premissas fundamentais sobre as quais repousamos as edificações que se seguirão.

Necessário, pois, que esclareçamos o porquê, as razões pelas quais compreendemos o Direito não mais como um “modelo de regras”, mas sim como uma “prática argumentativa”. Em seguida, buscaremos deixar claro a concepção adotada neste trabalho sobre o que venha a ser uma “norma jurídica” e a sua absoluta distinção do “texto normativo”. Por fim, delimitaremos as diretrizes que entendemos seguras e mais adequadas para a o exercício desta “prática argumentativa”, ou seja, quais os tipos de argumento que entendemos válidos e capazes de norteá-la, de modo a reduzir a indeterminação inerente a tal concepção.

1.1. Sobre o que é o Direito.

1.1.1. A Superação do Positivismo Jurídico.

Para demonstrar a inadequação do modelo positivista para a explicação do Direito, temos em Ronald Dworkin aquele que dedicou toda a sua sapiência e perspicácia à realização de tal missão, lições que resumiremos sob o enfoque das mais contundentes e irrefutáveis críticas do autor ao positivismo jurídico.

Não sendo este, propriamente, o objeto desta dissertação, mas tendo por objetivo tão somente a fixação de nossas premissas, não faremos deste tópico uma revisão bibliográfica a respeito das ideias do autor, mas sim, a fixação dos pontos cruciais que, segundo compreendemos, põe por terra as bases positivistas do Direito. Para tanto, encontramos amparo na tese de Livre Docência do Professor Doutor Ronaldo Porto Macedo Jr., Professor Titular do Departamento de Filosofia e Teoria Geral do Direito da Universidade de São Paulo¹⁵.

Passemos então a analisar com maior rigor o teor desta crítica.

¹⁵ MACEDO JUNIOR, Ronaldo Porto. **Do Xadrez à Cortesia: Dworkin e a teoria do direito contemporâneo** – São Paulo: Saraiva, 2013.

Um primeiro e forte aspecto da crítica de Dworkin às teorias de cunho positivista é justamente a suposta separabilidade existente entre o Direito e a Moral. Para Dworkin, o Direito é uma prática social dotada de intencionalidade moral, isto é, dotada de uma avaliação moral, notadamente argumentativa. Para Dworkin, para explicar as práticas jurídicas, em especial enquanto práticas sociais pautadas no exercício do poder, imperioso considerar que o Direito se reporta, em última análise, à exigência de legitimidade e justiça, conceitos estes de caráter eminentemente interpretativos, e que, portanto, não podem ser separados da moral¹⁶.

Deste princípio decorrem as demais críticas de Dworkin ao positivismo, resumidas e dirigidas a cinco “teses” básicas que pretendiam explicar a fenomenologia jurídica: a crítica à tese das fontes sociais do Direito (tese do pedigree); a crítica à tese da convencionalidade; a crítica à tese do caráter descritivo da teoria do direito; e a crítica às teses da “obrigação” e da “discrecionalidade”¹⁷.

Segundo a tese do pedigree, uma norma jurídica guarda seu fundamento de validade em outra norma jurídica e esta, por sua vez, em outra norma jurídica de maior hierarquia, sendo o nível último desta escalada ocupado pela ‘regra de reconhecimento’. Esta por sua vez guarda a natureza de uma questão de fato social, e não jurídico. Em outros termos, a regra de reconhecimento, que tem por escopo a unificação e fundamentação do sistema jurídico, ela mesma não é e não pode ser validada, mas sim, ao contrário, deve ser aceita como um fato social. A aceitação da regra de conhecimento constitui o direito, o “implementa”, sem que para isso dependa de avaliações morais.

Eis aqui a segunda tese, qual seja, a tese da convencionalidade, segundo a qual a regra de reconhecimento deve ser aceita “convencionalmente”. A validade das normas jurídicas, portanto, reside neste fato social aceito convencionalmente.

A terceira “tese positivista”, ao sustentar sua metodologia de estudo do Direito, estabelece que o dever da teoria geral é o de descrever o direito sem a interferência de quaisquer tipos de considerações de cunho moral.

Duas últimas “teses” positivistas são ainda apontadas por Dworkin. A primeira seria a “tese da obrigação”, segundo a qual todos estão obrigados a agir de determinada forma quando exista uma regra que assim o determine. A segunda, a “tese da discrecionalidade”, a qual afirma que, quando houver obscuridade ou

¹⁶ Ibidem, p. 158.

¹⁷ Ibidem, p. 159-160.

incerteza quanto ao conteúdo de uma obrigação, os juízes deverão decidir discricionariamente.

Frente a este quadro, Dworkin sustenta que tais “teses” não dão conta de explicar o fenômeno próprio dos princípios jurídicos, os quais constituem, segundo o autor, o aspecto predominante do discurso pragmático do direito, pelo que, consequentemente, tais teses são também insuficientes para explicar o Direito. O funcionamento dos princípios revela claramente a natureza argumentativa do direito, não pautada em uma lógica do “tudo ou nada”, mas sim, pautada na lógica da ponderação, realizada por meio de justificação argumentativa.

Em que pese se possa argumentar que a existência dos princípios não desconstitui a coerência interna do pensamento positivista, o importante é ressaltar que, na fenomenologia dos princípios jurídicos, o “*point*” moral da interpretação jurídica e, por conseguinte, do direito, acaba certamente caracterizado. Nesse sentido, esclarecedoras as palavras de Macedo Junior.:

Vale insistir que Dworkin reconhece que o modelo de regras pode incluir outros tipos de standards jurídicos distintos da regra em sentido estrito. Poderá inclusive denominá-los “princípios”. Não é isso que importa. O que é relevante asseverar é que os princípios funcionam segundo uma gramática lógica que exige algum tipo de ponderação - e, portanto, prática argumentativa e de justificação - e envolvem a referência a um valor como o seu foco intencional determinante. Isto é, o *point* (a intencionalidade) dos princípios é valorativo e exige uma atitude interpretativa (ou melhor, “interpretista” ou “interpretativa interpretativista”, para que se evitem confusões nesse ponto) da parte do operador do direito. Princípios não funcionam dentro da gramática da subsunção, do “tudo ou nada”. A prática jurídica revela que os profissionais do direito, em particular os juízes, se valem dos princípios não porque estes são dotados de autoridade (política), mas antes em razão de sua razoabilidade e justiça. Ou seja, em razão de sua natureza substantiva, e não exclusivamente porque esses princípios foram instituídos positivamente ou porque são dotados de autoridade, ou autoritativos (*authoritative*).¹⁸

¹⁸ Ibidem, p. 164.

Sendo assim, o positivismo peca, segundo Dworkin, por não explicar adequadamente esta dimensão fundamental do direito, qual seja, o funcionamento dos princípios. De fato, tal crítica demonstra que o fenômeno jurídico não se resume unicamente em um sistema de regras em sentido estrito. Consequentemente, resta deflagrada a insuficiência da teoria das fontes sociais do direito tal qual defendida pelos positivistas, por simplesmente ignorar esta característica marcante do direito. Em suma, não há, dentre as concepções positivistas, uma explicação adequada acerca da natureza da argumentação sobre princípios, ainda que possam encontrar fundamentos para explicar a coexistência de princípios e regras no sistema jurídico.

Em complementação às suas críticas ao modelo positivista, Dworkin acrescentará ainda que não há uma fórmula capaz de caracterizar qualquer princípio como sendo ou não jurídico, nem como deslocar a discussão acerca da sua importância para um plano não jurídico. Quando se argumenta em favor de um princípio pragmaticamente, o que se faz é invocar uma variedade de padrões argumentativos, os quais estão em constante desenvolvimento e mutação. Nas palavras de Dworkin¹⁹:

Argumentamos em favor de um princípio debatendo-nos com todo um conjunto de padrões - eles próprios princípios e não regras - que estão em transformação, desenvolvimento e mútua interação. Esses padrões dizem respeito à responsabilidade institucional, à interpretação das leis, à força persuasiva dos diferentes tipos de precedente; à relação de todos esses fatores com as práticas morais contemporâneas e com um grande número de outros padrões do mesmo tipo. Não poderíamos aglutiná-los todos em uma única regra, por mais complexa que fosse. Mesmo se pudéssemos fazê-lo, o resultado teria pouca relação com a imagem de uma regra de reconhecimento tal como concebida por Hart.

De todo modo, apesar da contundência das críticas até aqui demonstradas, será, contudo, pela “teoria da controvérsia” e da afirmação da existência de uma

¹⁹ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério ; tradução Nelson Boeira - São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 65.

“resposta certa”, que Dworkin deferirá seu mais poderoso e sofisticado golpe às teorias positivistas.

Enquanto Hart defende que uma obrigação decorre de uma regra jurídica, a qual encontrará seu fundamento de validade na regra de reconhecimento, sendo esta regra dependente, segundo a leitura dworkiniana de Hart, de uma convenção social, isto é, da regularidade dos comportamentos que a constituem como regra social, Dworkin demonstrará que algumas obrigações jurídicas parecem não depender desta regularidade ou de nenhuma convenção. Um vegetariano, por exemplo, poderá ter razões morais suficientes para a crítica do consumo de carne, ainda que em sua comunidade a maioria das pessoas coma carne e ele não conte com qualquer acordo ou convenção. Ainda assim, ele estaria amparado nas “razões dos vegetarianos”. Para Dworkin, uma regra, ou obrigação, poderá existir mesmo que não haja uma convenção explícita a este respeito, e tal se deve ao fato de que a intencionalidade integra os elementos constitutivos da própria obrigação²⁰.

Para Hart, caso duas pessoas discordem a respeito de uma regra, ambas não poderão estar se referindo à mesma convenção social. Segundo esta teoria, a regra é constituída por fatos convergentes, ou seja, a partir de um consenso e uma regularidade de prática social. Logo, para Hart, se há desacordo acerca do conteúdo da regra, os polos deste embate ou não estão amparados num mesmo fato social, ou simplesmente não estão amparados em consenso social algum. O alegado desacordo não seria legítimo. Não haveria verdadeiramente desacordo pois, ou estão a tratar de regras e convenções sociais diferentes, ou simplesmente não estão a referir nenhuma regra social de base. Em síntese e numa ponta de ironia, Dworkin conclui a respeito da tese hartiana que “o desacordo é a prova conclusiva de que não há desacordo”²¹.

Nestes casos, em perspicaz observação, Dworkin refuta tal tese, tendo por fundamento a ideia de que as mais importantes questões jurídicas são justamente aquelas que envolvem um desacordo quanto ao teor da regra ou dever, pelo que são, normalmente, contestadas judicialmente. Para Dworkin, há sim a possibilidade de controvérsias genuínas acerca da existência ou não de um dever que não podem

²⁰ MACEDO JUNIOR, op. cit. p. 172.

²¹ Ibidem, p. 173.

ser explicadas pela teoria da regra social, quais sejam, justamente aquelas que exigem a solução judicial²².

Aplicadas estas mesmas críticas às regras de reconhecimento, faz-se ruir a estrutura de regras hartiana. Se a existência de controvérsias acerca da natureza e conteúdo da regra de reconhecimento é o motivo pelo qual não devemos considerá-la como uma regra que impõe um dever; mas se é isso, justamente, o que ocorre diuturnamente em relação à própria regra de reconhecimento; então esta regra não teria o condão de impor uma obrigação, retirando da própria regra de reconhecimento a força cogente para validar as demais regras do sistema. Resta evidente, pois, que o fundamento de validade do direito não está numa convenção social, mas sim no seu caráter normativo. Caso contrário, não seria direito.

Para Dworkin, eis aqui a abertura para a mudança na dieta filosófica do direito e a para a substituição do modelo do “jogo de xadrez”, pelo modelo da “prática da cortesia”, uma vez que, na prática social do Direito, ao contrário do que ocorre no jogo de xadrez, os desacordos interpretativos, decorrentes das diferentes interpretações de conceitos, requerem justificação para que se defina a existência ou não da obrigação ou dever²³.

Para Dworkin, conforme se buscou demonstrar acima, em síntese, as bases sobre as quais se constrói o direito são políticas, de cunho moral e normativas. Políticas, não no sentido raso de política partidária, mas sim no sentido de “alta política”, ou dos princípios políticos fundamentais que dão sustentação e origem e respaldo argumentativo para as demais normas do sistema jurídico. Morais, não no sentido pejorativo de “moralista”, mas sim no sentido de uma “filosofia da moral”. De tais alicerces, a melhor interpretação, ou “o direito sobre a sua melhor luz” será aquela oriunda da melhor justificação política e filosófica, construída argumentativamente e tendente, direcionada, apta à realização dos valores morais mais caros à comunidade jurídica em questão. Rejeita, portanto, as teses positivistas segundo as quais é possível a elaboração de uma teoria pura, meramente descritiva e neutra, absolutamente apartada da moral, e cujos argumentos não precisam coincidir ou mesmo levar em consideração a prática jurídica.

Mas a principal crítica de Dworkin ao positivismo jurídico é justamente a incapacidade deste explicar, cientificamente, o fenômeno dos desacordos teóricos.

²² Ibidem, p. 174.

²³ Ibidem, p. 176.

Mas para além desta constatação, Dworkin buscou explicar a origem desta incapacidade que, segundo ele, tantos males causou ao conhecimento jurídico científico, justificando esta que denominou de “agulhão semântico”²⁴.

“Ferroadinha Semântica” é a imagem sugerida por Dworkin para ilustrar a necessidade da teoria jurídica positivista de que os fundamentos, as bases do direito, sejam determinadas por consenso. Esta exigência traz consigo a adoção de uma lógica criterial e fisicalista, segundo a qual o compartilhamento de conceitos dependerá, necessária e obrigatoriamente, do compartilhamento dos critérios para a aplicação destes mesmos conceitos. Em outras palavras, para a teoria positivista, só será possível identificar o alcance da regra “não pise na grama”, se estivermos em consenso acerca do conceito e alcance do verbo “pisar”. Questões como “pedalar” sobre a grama, “fazer paradas de mão” sobre a grama, “se arrastar” sobre a grama, simplesmente não poderão ser explicadas com base numa teoria positivista, já que esta é vítima do “agulhão semântico”²⁵. Ainda que se busque incansavelmente o alcance semântico do verbo “pisar”, tal empreitada não dará conta de justificar se estou proibido ou autorizado a “deitar”, “pedalar”, “rolar” sobre a grama. Ainda que este desacordo seja genuíno e verdadeiramente houver razões para se defender que o importante é não “pisar” diretamente, ou com os “pés descalços” sobre a grama, em virtude espinhos ou insetos ali alojados (foco no indivíduo), ou se o “não pisar” na grama é sinônimo de “não amasse ou estrague a grama” (foco na grama), não há na teoria positivista, vítima do agulhão semântico, como se reconhecer este desacordo.

No entanto, a “ferroadinha semântica” se torna ainda mais evidente em torno dos desacordos existentes acerca dos critérios interpretativos sobre conceitos de mais alto teor axiológico e político, como o são os conceitos de Estado, democracia, justiça, igualdade, liberdade, *et cetera*. Eis aqui o fracasso da teoria positivista.

Na síntese conclusiva de Macedo Junior:

A relevância teórica desse diagnóstico reside no fato de que tais pressupostos limitam a compreensão positivista do direito. Eles são condições necessárias para a postulação de que é possível uma teoria neutra, do direito do ponto de vista avaliativo, e

²⁴ Ibidem, p. 177-180.

²⁵ Ibidem, p. 182.

normativamente desengajada e não comprometida (detached) com o tipo de raciocínio jurídico empregado pelos juristas: Para Dworkin, o fracasso teórico aqui é duplo, visto que o positivismo jurídico não é capaz de explicar o tipo (lógico) de controvérsia envolvido nas práticas jurídicas porque também falha em observar corretamente e atribuir a devida importância a esse tipo de desacordo teórico autêntico, tão comum entre juristas. Esse tipo de desacordo faz parte do significado focal do que é o direito e não pode ser entendido como uma hipótese periférica, incomum ou residual. Do ponto de vista prático, esse "erro metodológico" e gramatical importará no esvaziamento da dimensão moral e política da teoria do direito, o que, por sua vez, também produzirá consequências concretas para a prática do direito, em especial, no momento de sua interpretação pelos juristas e pelos juízes²⁶.

Eis aqui, precisamente, a razão pela qual refutamos a metodologia proposta por Lourival Vilanova e tão bem desenvolvida e disseminada pela escola de Paulo de Barros Carvalho, denominada de construtivismo lógico-semântico²⁷. Muito embora reconheçamos a sua incomensurável utilidade prática e suas contribuições para a construção rigorosa da ciência do Direito, não encontramos, nas bases desenvolvidas por esta metodologia, maneira de resolver os desacordos teóricos acerca da existência ou não de direitos, quando há absoluta imprecisão, dubiedade ou ausência de texto normativo expresso a respeito da dúvida levantada.

A questão levantada nesta dissertação, por exemplo, acerca da possibilidade do exercício da competência tributária mesmo diante da ineficiência contumaz do Estado, jamais seria vislumbrada a partir da construção lógico-semântica, mesmo após esgotados os planos S_1 (o sistema da literalidade textual), S_2 (o conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos), S_3 (o conjunto articulado das significações normativas) e S_4 (os vínculos de coordenação e subordinação entre as regras jurídicas)²⁸.

²⁶ Ibidem, p. 196.

²⁷ Sobre o construtivismo lógico-semântico, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência – 10 ed. rev. e atual. – Saraiva: 2015, p. 107 a 136 ; TOMÉ, Fabiana del Padre. A prova no Direito Tributário – 2ª Ed. – Noeses: 2008, p. 01 a 33

²⁸ Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário – 18ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 109 a 133.

1.1.2. O Direito enquanto Prática Argumentativa.

Segundo Dworkin, não se trata de uma opção metodológica escolher ou não adotar o caminho positivista, visando a “neutralidade” científica para tão somente “descrever o direito”, tal qual ele “é”. Para este autor, tal postura é um erro metodológico e isto simplesmente porque o Direito constitui uma prática social argumentativa²⁹.

E este aspecto argumentativo do Direito poderá ser estudado sob duas perspectivas, quais sejam, a externa, como o historiador, o sociólogo; ou interna, ou seja, o ponto de vista daqueles que realizam a prática argumentativa³⁰.

E se assim é, não será possível que nos contentemos com o exemplo do jogo de xadrez, o qual, para os positivistas, envolve uma dimensão normativa, para dar conta da explicação do fenômeno jurídico. Necessário outro exemplo que melhor explique o direito não como um modelo de regras, mas sim, enquanto uma prática argumentativa³¹.

Esclarece Dworkin que se o conceito de direito fosse tão preciso quanto as regras do jogo de xadrez, nós não pretenderíamos melhorar os nossos argumentos pela sua análise, porque todos os aspectos deste conceito já estariam nele contidos e suficientemente óbvios para todos os partícipes. O direito, ao contrário, caracteriza-se como prática social normativa que envolve conceitos interpretativos, associada às ponderações valorativas, exatamente como é o caso da prática da cortesia, a qual passamos a descrever segundo a expos Macedo Junior³².

O exemplo parte de uma acusação. Em síntese, dois amigos discutem se um deles teria sido ou não descortês por não pagar a conta da garota que havia convidado para jantar. Roberto sustenta sua acusação de descortesia, tendo em vista que se espera que os rapazes paguem a conta das garotas quando as convidam para sair. Francisco, por outro lado, entende que não foi descortês, uma vez que seus rendimentos não eram maiores que os da garota e que o fato dela ser mulher não justificaria o tratamento desigual.

²⁹ MACEDO JUNIOR, Ronaldo Porto. *Do Xadrez à Cortesia: Dworkin e a teoria do direito contemporâneo* – São Paulo: Saraiva, 2013 p. 197 a 228.

³⁰ *Ibidem*, p. 197-198.

³¹ *Ibidem*, p. 200-202.

³² *Ibidem*, p. 202.

Partindo do pressuposto de que esta é uma divergência genuína, os argumentos poderiam se sofisticar. Enquanto Roberto sustenta sua opinião pela descortesia baseado nos fatos sociais convencionais do que se considera ser cortês, como sinônimo de oferecer às mulheres presentes e dar-lhes sempre prioridade; Francisco, apesar de não negar este paradigma, sustentou que a cortesia para com as mulheres deve envolver a noção de respeito e dignidade, pelo que o respeito à igualdade é mais importante que outras bajulações, as quais em certas circunstâncias poderiam vir mesmo a ofender ou estigmatizar as mulheres enquanto “sexo frágil”, inferiores em relação aos homens³³.

Neste exemplo, a discordância se dá em relação a qual a melhor forma de compreender o conceito de cortesia e não em relação à prática em si. Não há divergência quanto à atitude adotada por Francisco, nem este discorda acerca da predominância social da prática defendida por Roberto. Ambos discordam, precisamente, quanto a qual o conceito de cortesia, conservador ou progressista, deverá prevalecer.

Nesse sentido, qual será o “valor verdade” para que se pudesse afirmar se Francisco foi ou não descortês? Como saber, enfim, qual a melhor concepção de cortesia? Quais os melhores critérios que se deve utilizar para compreender qual o melhor conceito de cortesia? Os melhores critérios serão construídos argumentativamente, segundo os melhores argumentos, os quais deverão se demonstrar melhores também no plano argumentativo, pela satisfação da dimensão da adequação, pelo reconhecimento do critério avaliativo utilizado e pela demonstração de que, do ponto de vista pragmático, melhor justifica a sua adequação, o seu valor e o seu propósito³⁴.

A distinção evidente entre o exemplo da prática da cortesia em relação ao jogo de xadrez é que, em relação à cortesia, há uma prática reflexiva de avaliação sobre um valor moral dos agentes, qual seja, a prática da cortesia. Conforme Macedo Junior:

Numa prática argumentativa como aquela exemplificada pela discussão entre Francisco e Roberto sobre a cortesia, às proposições dos agentes que argumentam dependem da verdade de

³³ Ibidem, p. 203-204.

³⁴ Ibidem, p. 205-206.

proposições que somente têm sentido no interior essa mesma prática. O traço distintivo de uma prática argumentativa é justamente o fato de que ela pressupõe a existência de argumentos sobre as próprias práticas. Mas não é apenas a ação de agir com cortesia (no caso, pagar ou não a conta para a garota) e os casos paradigmáticos de cortesia - dos quais se extraem as regras que dão aos participantes razões para agir - que devem ser considerados numa prática argumentativa. Também a própria atividade de argumentar e de desafiar argumentos e avaliações acerca da própria cortesia faz parte do "jogo da cortesia". Há aqui uma autorreflexão argumentativa. As práticas de argumentação envolvidas nas práticas de cortesia somente ganham sentido no interior das próprias práticas argumentativas, justificando e desafiando os significados e as concepções sobre a cortesia. Enfim, os argumentos sobre a cortesia são eles mesmos também parâmetros para determinar o que é a melhor concepção de cortesia.³⁵

E isto porque Francisco e Roberto não estão se referindo à uma concepção própria de cortesia, mas sim ao significado de cortesia num determinado local e momento histórico compartilhado por ambos e que se refere à uma forma de vida compartilhada.

Para Dworkin, enfim, o direito se revela uma prática argumentativa, interpretativa, pois, ainda que seja uma prática social normativa, a escolha dos melhores argumentos para defender os melhores critérios que devam ser utilizados na interpretação dos conceitos se dará no plano argumentativo, envolvendo uma complexa combinação de argumentos e práticas de autoridade e legitimação³⁶.

Há ainda um segundo aspecto que distingue o conceito de direito dworkiniano do refutado conceito positivista. Para Dworkin, o conceito de direito é um conceito político, em face da presença de uma intencionalidade que visa uma justificação moral. Não se trata aqui, conforme já advertido alhures, de política afeta à interferência dos pequenos interesses em jogo, mas sim da necessidade que tem o direito de se fundar em uma legitimidade moral. Trata-se pois de política em seus aspectos filosóficos, voltados à realização da justiça. Segundo Macedo Junior:

³⁵ Ibidem, p. 207-208.

³⁶ Ibidem, p. 210.

Para ele (Dworkin), o direito constitui-se no fórum do princípio, isto é, o espaço para o debate político-moral acerca dos temas relevantes para uma comunidade. O exercício do poder político tem como o seu *point* a sua intencionalidade, guiado pelo objetivo da justiça política. Destaque-se que não se trata aqui de uma mera desejabilidade, um dever ser ideal abstrato, mas sim uma característica intencional incrustada nas práticas jurídicas reais³⁷

Em sua teoria interpretativista do direito, Dworkin sistematiza seus argumentos acerca objetividade e interpretação, formulando sua teoria do “direito como integridade”, segundo a qual a interpretação jurídica envolve uma atitude interpretativa, bem como “a imposição de um propósito a uma prática ou objeto”, ideia buscada pelo autor em Gadamer. Caberá ao intérprete, neste sentido, não inventar uma intencionalidade estranha à prática, mas sim desvendar, construtivamente, qual o efetivo escopo desta³⁸.

Assim, o intérprete engajado deverá pressupor que a prática interpretada existe, possui valor e que serve para a realização de um princípio ou propósito a este correlato, ou seja, que se refere a um *point*, que extrapola a perspectiva de apenas descrever as regras. Além disso, deverá o interprete pressupor que os requisitos da prática interpretada nem sempre serão aquilo que costumavam ser, nem se reportarão necessariamente às práticas sociais convencionais, mas, ao contrário, estarão sensíveis ao seu *point*, de modo que poderão ser transformadas ou conservadas, conforme se transforme ou conserve os valores. Assim, a prática não se desenvolve sempre de forma linear e perfeita, pelo que aceitar o fato de que a prática em análise tem por fim algo de valor não significa, necessariamente, que todos os aspectos historicamente aceitos desta mesma caminhem na mesma direção. Compreender profundamente o valor ou o fim da prática ou o *point* ao qual a prática serve, poderá levar o intérprete a reavaliar o seu entendimento acerca do que a própria prática autoriza ou determina. E, sendo a interpretação uma parte integral da prática, compreende-la profundamente poderá alterar as ações, e, potencialmente, poderá alterar a própria prática³⁹.

³⁷ Ibidem, p. 213.

³⁸ Ibidem, p. 213-2015.

³⁹ Ibidem, p. 219.

Este caráter circular revela que a contestabilidade da interpretação ou argumentação envolvida e dirigida a determinada prática não tem exterior, ou seja, deverá ser resolvida argumentativamente, sem que seja possível fixar critérios de correção ou de escalonamento e preferência de uma dentre várias interpretações. E será justamente esta a característica que assegurará que uma interpretação já consagrada venha a ser contestada e, porventura, substituída. Destarte, eis aqui as bases para a afirmação acerca da possibilidade de objetividade e de uma “resposta certa”, construída argumentativamente, tendo no seu *point*, naquele dado local e momento histórico, o ponto de referência político e filosófico desta construção.

No que se refere ao presente objeto de pesquisa, eis as bases sobre as quais vislumbramos a possibilidade de reconstrução das normas afetas à competência tributária, tendo por fim último e necessário a realização da justiça tributária, não apenas aquela dirigida à justa distribuição dos encargos, mas precisamente à verificação da justiça e justificação da própria tributação incidente sobre todos. Não para questionar a efetividade do “custo dos direitos”, mas apenas para pretender que a tributação se refira precisamente e exclusivamente a tais custos. Não para se opor à realização de direitos e garantias fundamentais ou sociais, mas para assegurar que estes, uma vez “pagos”, sejam usufruídos pela coletividade nas melhores e maiores condições que a técnica e a tecnologia atual permitam assegurar.

1.2. Sobre as Normas Jurídicas.

1.2.1. Os textos normativos e as normas jurídicas.

No que se refere ao estudo da norma jurídica, a primeira ressalva importante se refere, justamente, àquilo que denominamos “norma jurídica”, observação esta fundamental para as construções e reconstruções que pretendemos desenvolver adiante.

Começemos por dizer o que “norma jurídica” não é. Conforme leciona Humberto Ávila:

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte⁴⁰.

No mesmo sentido leciona Paulo de Barros Carvalho, ao aduzir que:

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas⁴¹.

Eis aqui uma primeira conclusão importante, qual seja, de que o texto normativo, disposto legal ou texto legislado não se confunde com o que aqui denominamos 'norma jurídica'.

E, uma vez diferenciados os textos normativos das normas jurídicas é possível concluir, por conseguinte, que pode haver normas jurídicas que não decorrem direta e necessariamente de um dispositivo de lei específico. A recíproca também é verdadeira, no sentido de que poderá haver dispositivos legais dos quais não decorra nenhuma norma jurídica. Por fim e, conseqüentemente, é possível afirmar que há dispositivos legais a partir dos quais emergem mais de uma norma jurídica; assim como uma única norma jurídica poderá ser construída pelo intérprete a partir de diversos textos normativos⁴². O importante, no entanto, é ressaltar a ideia de que entre o 'texto normativo' e a 'norma jurídica' não há uma relação direta de correspondência.

⁴⁰ ÁVILA. Humberto. Teoria dos Princípios, 16ª ed. rev. e atual – São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 50.

⁴¹ Paulo de Barros Carvalho. Direito Tributário, Linguagem e Método, 3ª Ed. – São Paulo: Noeses, p. 129.

⁴² ÁVILA. Humberto. Op. cit. p. 50 e 51.

Sendo assim, a norma jurídica não é o texto normativo e dele não decorre direta ou necessariamente, mas sim é construída pelo interprete a partir de um ou mais textos normativos. A norma jurídica, nesse sentido, não poderá ser ‘extraída’ do texto legal como se este guardasse em si um sentido pronto, intrínseco e unívoco, de forma que caberia ao interprete apenas e tão somente “descrever” o seu significado. Nas palavras de Humberto Ávila:

a interpretação não se caracteriza como um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que constitui a significação e os sentidos de um texto. A questão nuclear disso tudo está no fato de que o intérprete não atribui “o” significado correto aos termos legais. Ele tão só constrói exemplos de uso da linguagem ou versões de significado – sentidos –, já que a linguagem nunca é algo pré-dado, mas algo que se concretiza no uso, ou, melhor, com o uso (grifos no original)⁴³.

O processo de interpretação por sua vez não poderá “se limitar” à “mera” descrição dos significados dos dispositivos. O “meramente descrever” jamais ocorre, pois ao descrever o suposto “conteúdo intrínseco” do dispositivo legal o interprete já fez suas escolhas, condicionado que está inevitavelmente por suas vicissitudes históricas, políticas, econômicas e sociais.

Parece, contudo, importante ressaltar que o processo de construção do significado normativo não é absolutamente livre e desmedido, mas condicionado pelo conteúdo semântico mínimo atribuível aos signos linguísticos incorporados aos textos normativos. É a partir destes conteúdos mínimos que o intérprete, num processo de construção e reconstrução de sentidos que tanto o aplicador do Direito quanto o cientista do Direito obtêm a norma jurídica⁴⁴.

Em síntese, podemos concluir que a norma jurídica é uma (re)construção de sentido que o intérprete, a partir do suporte consubstanciado pelo texto normativo e pela manipulação da linguagem para a ela incorporar núcleos de sentido, cria e

⁴³ Ibidem, p. 51.

⁴⁴ Ibidem, p. 52 a 54.

oferece aos demais atores sociais componentes de determinada comunidade do discurso⁴⁵.

E será este, justamente, o labor que se seguirá, ao buscarmos a reconstrução de sentidos e conexões sintáticas e semânticas a partir dos Princípios Republicano, do Princípio da Justiça e do Princípio da Eficiência para ao final oferecermos à comunidade jurídica nossas propostas de normas jurídicas possíveis no que se refere à competência tributária. Nesse sentido, ao invés de “simplesmente descrevermos” as “normas jurídicas” de que tratam os respectivos textos normativos contidos na Constituição da República, pretendemos demonstrar o produto das construções e conexões sintáticas e semânticas que entendemos adequadas; construções estas que, fundamentadamente, melhor realizem o valor justiça, fim último da ordem jurídica.

1.2.2. A polivalência do texto normativo.

Como cediço, as normas jurídicas não são uniformes e homogêneas. Ao contrário, diferenciam-se entre si e assumem caracteres e funções extremamente distintas, motivo pelo qual bem compreender e fixar os critérios pelas quais é possível diferenciá-las é imprescindível para a melhor compreensão de seu sentido e alcance.

No que tange à classificação das normas jurídicas, adotamos a divisão tripartite tal qual proposta por Humberto Ávila, a qual passamos a sinteticamente expor.

Segundo o referido autor, as normas jurídicas poderão ser classificadas em regras, princípios e/ou postulados, conforme o enfoque, dado pelo intérprete, atribua maior ênfase, respectivamente: i) ao comportamento que deverá ser adotado pelo destinatário da norma (regra); ii) à finalidade ou estado ideal de coisas que deverão

⁴⁵ Ibidem, p. 54: [...] o exposto também exige a substituição de algumas crenças tradicionais por conhecimentos mais sólidos: é preciso substituir a convicção de que o dispositivo identifica-se com a norma, pela constatação de que o dispositivo é o ponto de partida da interpretação; é necessário ultrapassar a credence de que a função do intérprete é meramente descrever significados, em favor da compreensão de que o intérprete reconstrói sentidos, quer o cientista, pela construção de conexões sintáticas e semânticas, quer o aplicador, que soma àquelas conexões as circunstâncias do caso a julgar; importa deixar de lado a opinião de que o Poder Judiciário só exerce a função de legislador negativo, para compreender que ele concretiza o ordenamento jurídico diante do caso concreto.

ser alcançados (princípio); ou iii) se caracterizam como marcos metodológicos voltados à interpretação e aplicação dos princípios e regras (postulados)⁴⁶.

Sendo a norma jurídica (re)construída pelo intérprete a partir do suporte normativo e das conexões sintáticas e semânticas possíveis a partir do ordenamento jurídico em questão, caberá justamente ao intérprete atribuir predominância ao caráter comportamental, finalístico ou metódico da norma desenvolvida, não sendo tal aspecto um dado “a priori” do texto normativo.

Em outras palavras, não são intrínsecos aos textos normativos os aspectos comportamentais, finalísticos ou metódicos, mas decorrem do processo interpretativo e argumentativo construído pelo intérprete, que poderá escolher sobre tal ou qual aspecto preferirá laborar e desenvolver a norma jurídica. Nesse sentido, pela importância fundamental desta perspectiva para as conclusões que se seguirão, faz-se novamente eco às lições de Humberto Ávila, as quais se pede licença para citar:

[...] mesmo que determinado dispositivo tenha sido formulado de modo hipotético pelo Poder Legislativo, isso não significa que não possa ser havido pelo intérprete como um princípio. A relação entre as normas constitucionais e os fins e os valores para cuja realização elas servem de instrumento não está concluída antes de interpretação, nem incorporada ao próprio texto constitucional antes da interpretação. Essa relação deve ser, nos limites textuais e contextuais, coerentemente construída pelo próprio intérprete. Por isso, não é correto afirmar que um dispositivo constitucional contém ou é um princípio ou uma regra, ou que determinado dispositivo, porque formulado dessa ou daquela maneira, deve ser considerado como um princípio ou uma regra. Como o intérprete tem a função de medir e especificar a intensidade da relação entre o dispositivo interpretado e os fins e valores que lhe são, potencial e axiologicamente, sobrejacentes, ele pode fazer interpretação jurídica de um dispositivo hipoteticamente formulado como regra ou como princípio. Tudo depende das conexões valorativas que, por meio da argumentação, o intérprete intensifica ou deixa de intensificar e da finalidade que entende deva ser lançada.

⁴⁶ Ibidem, p. 225 e 226.

[...]

De um lado, qualquer norma pode ser reformulada de modo a possuir uma hipótese de incidência seguida de uma consequência. De outro lado, em qualquer norma, mesmo havendo uma hipótese seguida de uma consequência, há referência a fins. Enfim, o qualificativo de princípio ou de regra depende do uso argumentativo, e não da estrutura hipotética⁴⁷.

Importante ressaltar, contudo, que não se quer com isso defender que possa o intérprete se furtar da construção normativa de uma regra quando o aspecto descritivo de um determinado comportamento for escolhido e enfatizado pelo legislador. O que se está a defender é que, deste mesmo dispositivo legal que enfatizou um determinado comportamento e uma respectiva consequência (dando ênfase, portanto, a geração de uma regra) será perfeitamente possível a construção de uma outra norma, principiológica, quando o labor do intérprete se volte a reverberar não as hipóteses e consequências descritas no texto, mas sim os valores e fins que, ainda que indutivamente, se possa atribuir ao mesmo texto normativo⁴⁸.

Neste ponto, podemos já enfatizar duas conclusões importantes e que nortearão o exercício de construção de normas empreendida neste trabalho, quais sejam: a) normas jurídicas são construídas pelo intérprete a partir dos textos legais, com eles não se confundindo e; b) um mesmo dispositivo legal poderá dar ensejo à construção de mais de uma norma jurídica, seja ela uma regra, um princípio e/ou um postulado, a depender do enfoque dado pelo intérprete, sem que isso signifique liberdade para que este ignore a ênfase, porventura atribuída ao texto normativo pelo legislador, aos aspectos comportamental, finalístico ou metódicos.

Ainda que não adentremos na diferenciação propriamente dita entre princípios, regras e postulados tal qual descrita por Humberto Ávila, o que fugiria em muito dos objetivos do presente estudo, acreditamos que as conclusões até aqui construídas nos serão suficientes para embasar as construções normativas que se seguirão.

⁴⁷ Ibidem, p. 62.

⁴⁸ Ibidem, p. 64.

1.3. Sobre a construção das normas jurídicas e as categorias de argumentos interpretativos.

Uma vez fixada a premissa de que o Direito se constitui enquanto prática argumentativa e; uma vez esclarecido o que de fato entendemos por normas jurídicas, bem como esclarecida a sua diferenciação em relação ao texto normativo, de suma importância são as lições de Neil MacCormick, visando assegurar maior objetividade e critérios seguros de avaliação dos argumentos porventura formulados no discurso.

Conforme lecionam Cláudio Michelon, Conrado Hubner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo, em nota à tradução da principal obra de Neil Maccormick para o português, qual seja, “Retórica e Estado de Direito”⁴⁹:

[...] o caráter argumentativo do Direito e a sua promessa de certeza e segurança são dois “lugares comuns” que convivem sob certa tensão. Como promover ambos os ideais? Se tudo no direito está sujeito, em alguma medida, à argumentação, como posso ter certeza sobre o resultado da aplicação das normas jurídicas? Que tipo de previsibilidade o direito oferece?

A tensão entre estes dois ideais é o ponto de partida do livro, cujo objeto central é oferecer concepções compatíveis de argumentação jurídica e previsibilidade e certeza necessárias num Estado de Direito. ... Mostra, ao final, que o ideal de Estado de Direito é dinâmico, não estático, que seu caráter argumentativo é um de seus componentes, não a sua antítese, e que a certeza jurídica, apesar de não absoluta e de sempre estar sujeita a novas exceções, pode existir dentro de alguns limites. Revela, mais claramente, a angústia (ou fascínio) de engajar-se numa atividade prática que, apesar de racional, parece não ser objetiva, que não tem soluções permanentes e absolutamente estáveis, que está sempre sujeita a novas investidas argumentativas. Apesar desses possíveis defeitos, mostra como essa opção é melhor que as alternativas. Mais do isso, mostra como essa opção é marco distintivo das sociedades civilizadas.

⁴⁹ MACCORMICK. Neil. Retórica e Estado de Direito – Uma teoria da argumentação jurídica; (tradução Conrado Hubner Mendes). Rio de Janeiro: Elsevier. 2008. p. XVI.

Na esteira de Neil MacCormick, portanto, visando justamente atribuir, até o limite do que nos seja possível racionalmente, certa objetividade à prática argumentativa que nos assegure mais previsibilidade e certeza oriundas da aplicação das normas jurídicas, poderíamos identificar três categorias principais de argumentos interpretativos, quais sejam, os argumentos linguísticos, os argumentos sistêmicos e os argumentos teleológicos/avaliativos. Dentre cada uma destas categorias, seria possível ainda identificar diversos outros tipos de argumentos⁵⁰. Seria possível, por fim, identificar uma outra espécie de argumento, chamada pelo ilustre Professor da Universidade de Edimburgo, “transcategórica” (já que permeia todas as demais), que se refere à “intenção” do Legislador do texto⁵¹.

Antes, contudo, de se discorrer acerca dos valores subjacentes a cada uma destas categorias de argumentos interpretativos, necessária uma breve descrição de cada uma delas.

1.3.1. Argumentos Linguísticos.

O primeiro tipo de argumentos linguísticos se refere, basicamente, ao “sentido claro” das palavras usadas na linguagem ordinária consideradas em seu contexto⁵².

Nestes termos, o sentido das expressões será sempre contextual, pois considera às palavras no contexto das frases e sentenças em que estão inseridas. Já as sentenças são apreendidas no contexto de textos mais amplos; estes serão considerados no contexto do tipo de escrita escolhido e quanto à sua finalidade prática e implicações. Nas palavras de Neil MacCormick:

É bastante óbvio que o uso de palavras em linguagem ordinária (natural) para construir sentenças repousa no caráter “composicional” da contribuição que cada palavra dá ao sentido completo daquilo que está sendo dito ou escrito. Um usuário competente da linguagem apreende o sentido da sentença inteira a partir das contribuições de todas as palavras tomadas em conjunto em um determinado cenário,

⁵⁰ Ibidem, p. 165.

⁵¹ Ibidem, p. 166.

⁵² Ibidem, p. 167 a 169.

em um contexto no qual cada palavra contribui com um repertório de possíveis sentidos disponíveis⁵³.

E por que esse tipo de argumento seria relevante? Porque se alguém dotado de autoridade para editar normas escolheu determinadas palavras para serem utilizadas em determinados contextos, não será possível respeitar esta autoridade se não atribuirmos autoridade também ao sentido da composição das expressões utilizadas no texto, respeitadas as convenções sintáticas e semânticas da linguagem, no contexto linguístico em que foram formuladas⁵⁴.

O argumento da “recepção da linguagem ordinária” poderá, ainda, estar fundado em um princípio de justiça, segundo o qual a linguagem utilizada pelo legislador, para que possa ser diretamente compreendida e observada pelos cidadãos, deve ser clara e compreensível de plano, evitando-se assim a utilização retrospectiva e que gere desvantagem para os seus destinatários.

Um outro argumento possível é que se refere ao sentido ordinário da linguagem é que, se sempre assim interpretado o texto, de forma direta e respeitado o sentido mais literal, mesmo que em casos nos quais os resultados práticos se afastem do sentido ideal, tal prática fortaleceria o “hábito” de se legislar sempre com o máximo cuidado para com o sentido corrente das expressões, de forma a tornar a norma diretamente inteligível pelo cidadão.

Tomados sobre esse viés, necessário verificar que as interpretações literais, também descritas como “formalistas” ou “legalistas”, carregam em si valores altamente respeitáveis para instruir este assim proceder⁵⁵.

Ainda no que tange aos argumentos de caráter linguísticos, imperiosa a verificação voltada a identificar se as expressões que admitem mais de um significado estão sendo utilizadas em seu sentido usual e/ou ordinária; ou estão sendo utilizadas em seu sentido técnico, a depender do contexto normativo⁵⁶.

Por fim, resta demonstrado que o uso, ainda que isolado, de argumentos simples derivados do sentido ordinário ou técnico das palavras pode ser visto como uma forma de interpretação válida, dotada de sentido e de valor.

⁵³ Ibidem, p. 167.

⁵⁴ Ibidem, p. Pág. 168.

⁵⁵ Ibidem, p. Pág. 169.

⁵⁶ Ibidem, p. 169.

1.3.2. Argumentos Sistêmicos.

Embora se possam extrair argumentos dotados de sentido e valor a partir da análise do sentido ordinário das palavras, a ênfase da interpretação consistirá no “sentido ordinário do contexto”, pois sempre haverá um contexto jurídico relevante a partir do qual o texto deverá ser interpretado.

Assim, os argumentos sistêmicos são aqueles que fornecem uma compreensão aceitável e adequada do texto legal, considerado como parte no contexto do sistema jurídico.

No que se refere aos argumentos sistêmicos, não é possível relacionar uma vista exaustiva dos tipos de argumentos viáveis, mas seis tipos relevantes serão adiante explanados⁵⁷.

1.3.2.1. Harmonização Contextual.

Segundo Neil MacCormick, “argumentar em favor da harmonização jurídico-contextual é afirmar que quaisquer termos problemáticos devem ser interpretados à luz da lei inteira ou do conjunto de leis relacionadas. Isso faz com que se considerem disposições próximas de uma mesma lei ou de demais leis sobre a mesma matéria, auxiliando a verificação de qual o sentido “ordinário ou técnico” deverá prevalecer naquele contexto normativo.

1.3.2.2. Argumentos a partir de Precedentes.

Os argumentos a partir de precedentes afirmam que se uma expressão já fora objeto de apreciação judicial, tal interpretação deverá prevalecer também para o caso em exame.

Evidentemente, a referência aos precedentes depende da verificação se estes são vinculantes ou meramente persuasivos. Se as razões de decidir dos precedentes se aplicam ao caso novo, ou se apenas incidentalmente tratou da

⁵⁷ Ibidem, p. 169 a 175.

expressão legal objeto da dúvida, não sendo central para a formação do próprio precedente⁵⁸.

1.3.2.3. Argumentos por Analogia.

Os argumentos por analogia dizem que se uma disposição legal for significativamente análoga àquela adota em outra lei, ou em outra parte da mesma lei, por exemplo, isso seria um motivo muito relevante para justificar a interpretação que siga esta analogia.

Por vezes, a assunção de interpretações análogas poderá fazer-se distanciar do sentido ordinário de um termo, fato que se justificaria para que restasse assegurada a similaridade de sentidos entre disposições análogas, sejam elas presentes ou se refiram às interpretações anteriores sobre elas, tal qual adotada em precedentes.

1.3.2.4. Argumentos Conceituais.

Argumentos conceituais se referem à utilização de “conceitos jurídicos” pelo legislador. Conceitos jurídicos são aqueles que foram doutrinariamente elaborados e dotados de sentido próprio e aceito pela comunidade jurídica, tais como o conceito de propriedade, relação de emprego, tributo, etc. Nesses casos, o sentido atribuído ao conceito jurídico deverá prevalecer ao eventual uso ordinário e corrente da mesma expressão⁵⁹.

1.3.2.5. Argumentos a partir de Princípios Gerais.

Estes argumentos apontam que a interpretação que deve prevalecer será aquela que melhor se coaduna aos princípios gerais em questão, em detrimento das demais. Em caso de conflitos entre princípios gerais, em que mais de uma possibilidade de interpretação se refira a diferentes princípios gerais, levando a

⁵⁸ Ibidem, p. 171-172.

⁵⁹ Ibidem, p. 173.

interpretações dissonantes, será imperioso resolver a questão de forma a oferecer justificativas plausíveis para a prevalência de um princípio sobre os demais⁶⁰.

1.3.2.6. Argumentos a partir da história.

Os argumentos a partir da história levam em conta que uma lei ou um conjunto delas possa ser interpretada levando em consideração o desenvolvimento do seu conteúdo, alcance e propósito ao longo do tempo. Nesses casos, o processo argumentativo não se resume ao sentido corrente ou técnico das expressões utilizadas pelos textos normativos, mas deverá considerar também essa compreensão histórica, o acúmulo de significado, o escopo e o alcance historicamente dado aos conceitos empregados no texto legislado⁶¹.

Esses seis tipos de argumento são desenvolvidos a partir do contexto em que se insere o texto normativo, para ir além da interpretação única e exclusivamente pautada nas suposições acerca da linguagem ordinária utilizada no texto. Logicamente, o sistema jurídico é parte integrante e fundamental desse contexto em que cada texto legal pretende ser interpretado, mais importante até que os elementos fornecidos pela interpretação pautada nos aspectos semânticos da “linguagem ordinária”. Aliás, todos os materiais jurídicos são enunciados no contexto do sistema jurídico em geral sob à luz de uma série de fatores jurídicos, políticos e factuais, pelo que a interpretação não poderá ser satisfatoriamente empreendida mesmo que unicamente em seu aspecto “linguístico”, a menos que todo o contexto sistêmico seja considerado.

Além disso, fácil notar que raramente o argumento de uma interpretação particular depende unicamente de um único tipo de argumento típico, sendo normalmente permeado por vários deles, os quais ainda que inconclusivos individualmente acabam formando em conjunto uma argumentação altamente persuasiva.

A razão pela qual o contexto jurídico dá especial adequação aos demais tipos de argumentos se dá em virtude do ideal de coerência que governa a nossa visão sobre o sistema jurídico como um sistema, corroborando para favorecer a interpretação que conte com argumentos sistêmicos. Ocorre que o sistema jurídico é

⁶⁰ Ibidem, p. 173.

⁶¹ Ibidem, p. 174 a 175.

permeado por uma multiplicidade de princípios e regras, de vários tipos e que não caminham numa única direção, pelo que a melhor interpretação será aquela que busque dar o máximo sentido ao todo, entendido em seu conjunto.

A prática de interpretar o direito visando lhe atribuir maior coerência de forma e conteúdo efetivamente constrói e reconstrói o direito como um esquema ordenado. O ‘argumento da coerência’ constitui, nesse sentido, a pedra de toque imprescindível à verificação de pertinência tanto dos argumentos relativos aos valores particulares de um dado texto legal, quanto dos objetivos específicos atribuíveis a uma dada legislação, para recepcionar aquela argumentação que melhor se harmonize com o todo do sistema normativo.

1.3.3. Argumentos Teleológico-Avaliativos ou Consequencialistas.

Sem dúvidas, os argumentos sistêmicos, que apelam para a coerência do Sistema Jurídico como um todo, têm um papel de extrema relevância na interpretação dos textos normativos. Todavia, ainda remanescem importantes valores que, sem dúvidas, são e merecem ser considerados enquanto argumentos importantes para a interpretação, tais como as implicações práticas que poderão decorrer da adoção de uma ou outra proposta interpretativa⁶². Tais valores são, justamente, as finalidades que se podem atribuir às Leis editadas pelo Parlamento ou pelo Poder Executivo.

Desde que pressuposto que as Leis são o produto de uma atividade racional e teleológica, voltada à realização de programas políticos estruturados e voltados à realização da justiça e do bem comum, parece claro que estas são editadas para, vislumbrando um “problema” ou “mal”, corrigi-lo. As intenções do Parlamento revertidas em Lei parecem ser o guia adequado para a decisão acerca da melhor atribuição dentre várias possíveis e que contemplem, em si, elementos linguísticos e de coerência sistêmica igualmente relevantes.

Não se trata aqui de uma consideração subjetiva a respeito das “intenções do legislador”, mas sim considerar a intenção da entidade ideal consubstanciada no Parlamento como um dado objetivo, atribuível à legislação objeto da interpretação. E

⁶² Ibidem, p. 176 a 182.

caberá ao Juiz determinar qual a intenção do Parlamento, enquanto entidade ideal, que melhor realize os valores subjacentes à própria Lei ou às Leis que informam ou são informadas pelos dispositivos legais objetos da interpretação.

Nesse sentido, esclarecedoras as palavras de Neil MacCormick:

Sendo assim, teríamos aqui um exemplo daquilo que poderíamos chamar de atribuição de uma intenção “objetiva” ao Parlamento. Ela é obtida a partir da leitura da legislação como um todo, guiada pela suposição de racionalidade parlamentar na consecução de uma tarefa teleológica guiada por alguma concepção de justiça e bem comum – concepção essa talvez contestável, talvez até contestada. Não se trata, portanto, de uma “intenção” descoberta como um fato histórico a partir de elementos externos aos materiais postos à interpretação e às suposições comuns que a comunidade de intérpretes pode fazer sobre o processo racional de produção do Direito. Trata-se de um instrumento heurístico interno à interpretação jurídica, não um dado novo adicionado a partir de fora”.

[...]

“Não é verdade, contudo, que entidades ideais não possam ter intenções – a maior parte da atividade humana envolve um ou outro tipo de ação em grupo. Mas a intenção somente pode ser inferida a partir das leis, tomadas em conjunto com uma presunção de racionalidade e suficiência de informação sobre as circunstâncias que circundam a lei⁶³.

Nesses termos, dentre várias interpretações possíveis e rivais, todas fundadas em argumentos válidos, sejam linguísticos, sejam sistêmicos, de várias espécies e apontando em direções opostas ou até em vários sentidos diversos, parece que a solução acerca da escolha da melhor interpretação deverá passar pela intenção legislativa, ou, em outros termos, deverá levar em consideração os fins objetivamente previstos pela legislação, considerada no contexto do sistema jurídico como um todo.

Não se trata, pois, de avaliar os argumentos interpretativos em ordem, verificando primeiros os elementos linguísticos para, posteriormente, avaliar os

⁶³ Ibidem, p. 179-180.

argumentos sistêmicos, para, somente então, em caso de dúvida ou caso vislumbrada a possibilidade de produção de um resultado absurdo, ou absurdamente injusto, passar a investigação da teleologia legislativa. Não. Parece imprescindível a consideração deste tipo de argumento teleológico ou consequencialista, tanto quanto é imprescindível a ponderação dos aspectos linguísticos e sistêmicos relacionados à legislação objeto da interpretação. Mais uma vez, precisas as lições do autor aqui prestigiado:

É “absurdo” no sentido relevante do termo ler uma lei tanto de modo a gerar injustiça por referência a algum princípio legalmente reconhecido de justiça, como de sorte a tornar essa leitura inviável em termos dos objetivos de política pública presumivelmente perseguidos através da legislação. Assim, não seria correto dizer que a categoria dos argumentos teleológico-avaliativos entra em ação apenas depois das duas outras categorias terem falhado na determinação de um resultado inequívoco. A consideração de argumentos dessa categoria pode mostrar um absurdo capaz de afastar uma conclusão vinculante *prima facie* acerca do sentido das palavras da lei em sua (adequadamente contextualizada) “significação ordinária”⁶⁴.

No que se refere ao presente estudo, buscaremos explorar os mais variados aspectos e tipos de argumentação, justamente para demonstrar que a competência tributária, ou o “poder de tributar”, não podem remanescer inertes ao uso descabido dos recursos arrecadados. Como veremos, as disposições afetas à competência tributária jamais deixaram de ter por escopo, único e exclusivo, servir de meio para a realização dos misteres mais caros do Estado Social de Direito.

Enfim, uma vez demonstradas as nossas premissas, passemos, doravante, à análise do objeto de estudo propriamente dito.

⁶⁴ Ibidem, p. 184.

CAPÍTULO 2 - A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA DA JUSTIÇA.

Na análise que fizemos acima, quando das justificações para este projeto de pesquisa, discorremos a respeito da incompatibilidade entre as receitas auferidas da comunidade brasileira por meio de tributos e os resultados auferidos, em especial no que se referem às condições primárias da dignidade da pessoa humana (direito à vida, saúde e educação). Diante desta distorção, ressalta à nossa mente (e à mente de todo aquele brasileiro que percebe o impacto da carga tributária sobre o seu cotidiano, imaginamos), a seguinte questão: mas será isto justo?

Ainda que tal situação de desajuste entre as receitas auferidas e os resultados sociais obtidos fosse esporádica, a pergunta não perderia relevância. Mas o que se dirá se a cobrança de tributos for, ano, após ano, após ano, incompatível com os resultados pífios auferidos? Não deveríamos nós, estudiosos do fenômeno jurídico, dos altiplanos sublimes da produção científica, estarmos absolutamente preocupados com esta injustiça flagrante e tentados a oferecer alternativas para a sua solução? Eis aqui o motivo que nos mantém escrevendo as páginas que seguem. Se é justo, sob qual ótica isto é possível? Significa que tal estado de coisas merece, então, a sua perpetuação, pois se coaduna com nossos ideais? E se não é justo, porque precisamente não o é? E se efetivamente não é justo, pode ser compatível com Constituição da República? E se, por acaso, não for compatível, onde precisamente reside esta incompatibilidade? Se concluirmos pela incompatibilidade, não estaríamos necessariamente compelidos a resolver este problema, dado que tamanha incoerência não poderia se perpetuar na atual ordem jurídica nacional?

De todo modo, note-se que, ainda que tal situação não fosse real, concreta e presente; e que não passasse de uma hipótese, cremos que, pelo simples fato de ser de possível ocorrência no “mundo da vida”, tal já mereceria ser considerada pelo jurista, quando da construção das normas afetas à competência tributária e às limitações constitucionais ao poder de tributar, como uma consequência indesejada e que merece ser evitada, por ser flagrantemente injusta.

De fato, é inegável que o “injusto” será sempre incompatível com a Constituição da República de 1988, a qual prevê expressamente a justiça como um objetivo fundamental. Este valor é sem dúvidas o objetivo ideal de todo e qualquer Estado de Direito e isto porque tal ideal é o objetivo do próprio Direito, não se

podendo chamar “Direito” o conjunto de normas que, ainda que “jurídicas”, não tenham como finalidade última a realização da justiça.

Dentre nós, o dever de realização da justiça nem mesmo é objeto de debates, haja vista que a Constituição da República Federativa do Brasil estabeleceu expressamente em seu artigo 3º, I, dentre os objetivos fundamentais para o Estado Brasileiro, a construção de uma sociedade livre e justa.

Sem dúvidas, saber o que é precisamente essa “sociedade justa” de que trata o Texto Constitucional não é uma tarefa fácil e, isto sim, é objeto de infundáveis ponderações. Aliás, investigar o que venha a ser uma sociedade perfeitamente justa é um exercício que instiga pensadores há milênios, sem que se tenha atingido uma resposta pronta e acabada. Mesmo assim, persegui-la é a nossa missão enquanto sociedade, já que a tal nos propomos através da Constituição da República de 1988, e isto é inquestionável.

A tal respeito, leciona Paulo de Barros Carvalho⁶⁵ que:

O princípio da justiça é uma diretriz suprema. Na sua explicitude, pois está expressa no Preâmbulo da CR/88, penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até lugar comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes.

Muito embora ainda não tenhamos logrado uma palavra final no que se refere ao conteúdo da justiça ideal ou das instituições perfeitamente justas (e provavelmente nunca lograremos a tal respeito uma “palavra final”), certo é que várias pistas nos foram dadas por vários pensadores com o passar dos séculos, que auxiliam nesta estranha missão de construir algo que não sabemos bem o que é. Passaremos a analisar, com maior vagar, uma destas ideias que tem feito a diferença no mundo e em prol da melhoria da qualidade de vida em realidades similares à brasileira.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009. p. 283.

2.1. Uma ideia de Justiça.

2.1.1. O Índice de Desenvolvimento Humano e a Competência Tributária: um paralelo.

Nesse contexto de imprecisão a respeito do que venha a ser o valor “justiça”, valiosas se tornaram para o mundo as lições de Amartya Sen⁶⁶.

Para Amartya Sen, conforme veremos adiante, ao invés de buscarmos a construção ideal de instituições perfeitamente justas, seria-nos mais adequado voltar nosso olhar às injustiças flagrantes do mundo, visando prioritariamente resolvê-las. E o cientista indiano não só fez desta premissa um de seus motes acadêmicos, como também a razão de ser da sua existência. SEN, para além de trabalhos acadêmicos, deixou concretas contribuições, dentre as quais a criação, juntamente com Mahbub UI Hak, do IDH (Índice de Desenvolvimento Humano)⁶⁷.

Conforme propagado oficialmente pelo próprio Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNDU, o conceito de “*Desenvolvimento humano*” se refere diretamente à ampliação das oportunidades de escolhas das pessoas, justamente para desenvolvam suas capacidades e tenham a chance de ser aquilo que querem ser. Para além da perspectiva limitada de “*crescimento econômico*”, a qual presumia o bem-estar de uma dada comunidade apenas a partir dos recursos ou rendas que ela poderia criar, o IDH elege outro foco muito mais humano e com o pé fincado na realidade concreta (ou no mundo que as pessoas são capazes de viver) pois volta o olhar para as pessoas, suas oportunidades e capacidades. Nessa nova perspectiva do IDH, a renda não deixa de ser importante, mas passa a ser tratada como não mais que um dos meios do desenvolvimento, jamais como um fim em si mesma.

⁶⁶ Amartya Sen é professor de Economia e Filosofia na Universidade de Harvard. É também *Senior Fellow* na *Society of Fellows* de Harvard e até 2004, foi mestre do *Trinity College*, em Cambridge. Também lecionou Economia na Universidade de Jadavpur de Calcutá, na Escola de Economia de Delhi, na Escola de Economia de Londres e Economia Política na Universidade de Oxford. Seus estudos caminham, dentre outros temas, pela “teoria da escolha social”, ética e filosofia política, economia de bem-estar e economia do desenvolvimento, da saúde pública e estudos de gênero. Seus livros foram traduzidos para mais de 30 idiomas e incluem, dentre outros, os títulos “Desenvolvimento como Liberdade”, “As pessoas em primeiro lugar”, “A ideia de justiça e (em conjunto com Jean Drèze) “Glória Incerta: Índia e suas contradições”. Dentre outros prêmios auferidos ao redor do mundo, Amartya Sen foi condecorado com o Prêmio Nobel de Economia, em 1998. Dados disponíveis em <http://scholar.harvard.edu/sen/biocv>, em 13/08/2014.

⁶⁷ PNDU. Informativo disponível em http://www.pnud.org.br/idh/IDH.aspx?indiceAccordion=0&li=li_IDH, acessado em 13/08/2014.

Aqui fazemos parênteses apenas para estimular nossas reflexões e darmos um vislumbre das conexões que pretendemos traçar a partir da “ideia de justiça” de Amartya Sen. A pergunta que nos inquieta é: e não será este, quiçá, justamente o vício das nossas construções normativas afetas à competência tributária e às limitações constitucionais ao poder de tributar? Não estaremos nós construindo normas jurídicas tributárias focadas apenas nas capacidades de geração de recursos e rendas, deixando de perceber que tal prerrogativa não corresponde a um fim do Estado, mas apenas meio de desenvolvimento das pessoas, suas oportunidades e capacidades? Esta “competência tributária”, com foco na arrecadação e desconexa do seu destino, não estaria descontextualizada quando avaliada sob o contexto da “*Constituição Cidadã*”, que elegeu como seu núcleo duro a dignidade da pessoa humana e os direitos e garantias individuais e coletivas?

Antes de respondermos a esta questão, contudo, é importante que nos aprofundemos na análise da “teoria da justiça”, tal qual desenvolvida e proposta por Amartya Sen e que serviu de fundamento teórico para a criação do Índice de Desenvolvimento Humano.

2.1.2. A justiça enquanto *nyaya*: outro paralelo com a competência tributária.

Em sua obra “Uma ideia de Justiça”, Amartya Sen inicia por nos explicar uma interessante distinção presente no Direito Indiano a respeito dos conceitos de justiça, distinção esta que em muito poderá nos ajudar na persecução da própria justiça. Acerca destes conceitos centrais à sua obra, o autor assim discorreu ainda em sua introdução⁶⁸:

UMA DISTINÇÃO CLÁSSICA NA TEORIA DO DIREITO INDIANO

[...]

Considere duas palavras diferentes, *niti* e *nyaya*; no sânscrito clássico, ambas significam justiça. Entre os principais usos do termo *niti*, estão a adequação de um arranjo institucional e a correção de um comportamento. Contrastando com *niti*, o termo *nyaya* representa

⁶⁸ SEN, Amartya. A ideia de justiça. Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes – São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 50 e 51.

um conceito abrangente de justiça realizada. Nessa linha de visão, os papéis das instituições, regras e organizações, importantes como são, tem de ser avaliados da perspectiva mais ampla e inclusiva de *nyaya*, que está inevitavelmente ligada ao mundo que de fato emerge, e não apenas às instituições ou regras que por acaso temos.

[...]

Considerando uma aplicação específica, os antigos teóricos do direito indiano falavam de forma depreciativa do que chamavam *matsyanyaya*, “a justiça do mundo dos peixes”, na qual um peixe grande pode livremente devorar um peixe pequeno. [...] O reconhecimento central aqui é que a realização da justiça no sentido de *nyaya* não é apenas uma questão de julgar as instituições e as regras, mas de julgar as próprias sociedades. Não importa quão corretas as organizações estabelecidas possam ser, se um peixe grande ainda puder devorar um pequeno sempre que queira, então isso é necessariamente uma evidente violação da justiça humana como *nyaya*.

A vida humana ocupa uma posição central e de destaque sob a perspectiva da justiça considerada como *nyaya*, em contraposição à perspectiva de justiça enquanto *niti*. Essa perspectiva de *nyaya* tem sido objeto também dos analistas sociais, ainda que sob a roupagem de cálculos quantitativos, os quais não se justificam senão no impacto dos dados nas vidas humanas.

Considerada a justiça como *nyaya*, perceberemos que nem sempre a opulência econômica de uma nação se traduzirá em uma liberdade substantiva, esta considerada desde a liberdade para viver uma vida mais longa e livre de doenças ou outras causas de mortes prematuras até a liberdade enquanto a possibilidade que realmente temos para escolher entre diferentes estilos e modos de vida.

Eis aqui mais uma conclusão importante do professor de Economia e Filosofia da Universidade de Harvard, qual seja, de que a disponibilidade de mais recursos não tem uma correlação necessária com a realização do bem-estar. Não raro, a opulência de recursos não implica em conquistas sociais afetas ao direito à vida, à educação e à saúde, ou à oportunidade e liberdade real para que as pessoas vivam as vidas que escolham viver.

Amartya Sen esclarece que as preocupações com o mundo dos fatos não se resumem aos seus aspectos puramente consequencialistas e que ignoram a importância dos processos institucionais, tal qual poderiam argumentar os “deontológicos”, quais sejam, aqueles que tem sua mira voltada à construção das instituições idealmente justas. Para o referido autor, a avaliação completa das realizações deverá, necessariamente, levar em conta os processos institucionais através do quais tal estado de coisas de fato emerge, pelo que, em suas próprias palavras, *uma compreensão apropriada da realização social – fundamental para a justiça como nyaya – tem de assumir a forma abrangente da explicação que inclua os processos*⁶⁹.

Novamente, importante deixarmos registrados o necessário paralelo com o tema desta pesquisa. Parece imprescindível que, uma vez percebida à incompatibilidade entre o potencial da arrecadação realizável por meio do exercício da competência tributária e os resultados sociais auferidos, o dever do intérprete do direito não se resume nem a reafirmar o conteúdo da “norma construída”, indiferente aos resultados conquistados; nem em reafirmar somente a indesejabilidade da *realização social*, como que a ignorar ou “passar por cima” das construções normativas idealizadas pelo jurista. Diferente disso, cabe ao intérprete do Direito reavaliar as construções normativas, tendo em vista justamente viabilizar que os resultados indesejados ocorridos no mundo dos fatos sejam superados numa “nova” norma, reconstruída a partir dos mesmos textos normativos, mas que inclui em suas ponderações os resultados pragmaticamente percebidos e absolutamente incompatíveis com a justiça.

Segundo Amartya Sen, é certo que toda teoria da justiça passa pela escolha e vislumbre de instituições justas. No entanto, esta capacidade de realização da justiça deve ser aferida no mundo dos fatos, e não simplesmente ser presumida, como se as instituições representassem, de per si, a realização da justiça, pelo simples fato de serem idealmente justas⁷⁰. Nesse sentido, os arranjos institucionais devem ser postos a prova, “testados” empiricamente, para que, a partir deste teste, possamos verificar a sua efetiva e concreta capacidade de realização da justiça.

Tal necessidade de reavaliação parte da percepção de que, comumente, “instituições justas” podem gerar e geram resultados catastróficos, sem que,

⁶⁹ Ibidem, p. 52 e 53.

⁷⁰ Ibidem, p. 112.

necessariamente, venham a violar qualquer um de seus pressupostos institucionais. SEN comprovou, nesse sentido, que graves casos de fomes coletivas foram gerados por grandes potências econômicas e políticas, sem que “direitos de liberdade” tenham sido diretamente violados⁷¹. E justamente por força desta verificação, exorta o autor:

Há, evidentemente, uma atração considerável para pressupor que as instituições sejam invioláveis, ao se imaginar que elas sejam racionalmente escolhidas por algum acordo justo hipotético, independentemente do que elas de fato realizam. O ponto geral em causa aqui é saber se podemos deixar o problema para a escolha das instituições (que são obviamente escolhidas com um olho nos resultados na medida em que estes entram nas negociações e nos acordos), mas sem questionar o status dos acordos e das instituições uma vez escolhidos os arranjos, não importando quais consequências reais venha a se revelar.⁷²

[...]

Na perspectiva inclusiva de nyaya, nunca podemos simplesmente entregar a tarefa da justiça a alguma niti das instituições e regras sociais que vemos como precisamente corretas, e depois aí descansar, libertando-nos de posteriores avaliações sociais. [...] Perguntar como as coisas estão indo e se elas podem ser melhoradas é um elemento constante e imprescindível da busca da justiça.

Desta feita e em conclusão deste tópico, fazemos eco ao clamor do ora comentado Prêmio Nobel de Economia, para que superemos a tendência preponderante em nossa filosofia política de nos atermos à ideia de institucionalismo transcendental e às muitas propostas de reformas institucionais “*necessárias*”, para colocar no centro de nossas reflexões e ações a construção de um mundo menos parcial e injusto. Tal discurso institucionalista tem transformado questões fundamentais acerca de arranjos manifestamente injustos, em *retórica vazia* – mesmo que seja reconhecida como retórica ‘bem-intencionada’⁷³. Ao contrário,

⁷¹ Ibidem, p. 115

⁷² Ibidem, p. 114

⁷³ Ibidem, p. 114.

necessitamos da união de esforços e do fortalecimento do consenso acerca da superação de arranjos institucionais manifestamente injustos aos olhos de grande parte da comunidade em questão, ainda que possamos discordar sobremaneira em quaisquer outros assuntos⁷⁴. Precisamos, nesse sentido, da reavaliação constante das instituições por nós adotadas, para termos a clareza se, afinal de contas, a justiça tem sido devidamente realizada a partir delas.

No que tange à competência tributária e às limitações constitucionais ao poder de tributar, nossa avaliação a partir da realidade empírica demonstra uma falha, um desajuste, uma desproporção entre o volume de riquezas extraídas do seio social e as conquistas sociais que a partir de tais riquezas emergem. Eis a razão pela qual, na esteira de Amartya Sen, compete ao estudioso do Direito vislumbrar quais as “correções de curso” necessárias à realização da justiça tributária no “mundo da vida”. Ao invés de nos limitarmos ao eterno louvor de fórmulas normativas que, apesar de “perfeitamente justas” idealmente, tem se demonstrado inquestionavelmente incapazes de concretizar os objetivos e diretrizes constitucionais afetos à direitos e garantias fundamentais, cabe-nos considerar os revezes e propor à comunidade uma nova “fórmula institucional”, ou, no que aqui nos interessa, uma nova “norma jurídica”, que esteja apta a fomentar a superação das injustiças percebidas.

2.1.3. A superação do “fundamentalismo institucional”.

Efetivamente, a investigação doutrinária da denominada “justiça tributária” tem mesmo se pautado na noção de justiça enquanto “niti”, ou seja, voltada à análise fragmentada dos institutos jurídicos de Direito Tributário, sem se dar conta de que, no plano pragmático, o “peixe grande” do Estado continua devorando a riqueza dos “peixes pequenos”, sem que isso signifique maiores incrementos no que tange à realização de direitos fundamentais e/ou sociais de maior ou melhor qualidade.

⁷⁴ Ibidem, p. 56.

Nesse mesmo sentido, é com absoluta perspicácia que André Foloni esclarece as limitações dos estudos a respeito da justiça tributária⁷⁵:

A doutrina tributarista, no Brasil, costuma limitar duplamente sua apreensão a respeito dos temas da justiça tributária. Em primeiro lugar, limita-a porque a reduz, praticamente, à igualdade tributária e à capacidade contributiva, num expediente redutor, que separa o direito tributário da destinação do produto da arrecadação ou dos efeitos concretos gerados na vida dos contribuintes. Em segundo lugar, limita-a porque reduz seu exame, normalmente, aos tributos com função arrecadatória – a tradicional função fiscal dos tributos. Novo expediente redutor, a cindir o direito tributário da política fiscal. Na primeira redução, a doutrina equipara a tributação justa àquela que obedece ao princípio da igualdade tributária. Esse princípio, no direito brasileiro, é compreendido pela conjugação de dois preceitos constitucionais: a capacidade contributiva, princípio geral do sistema tributário nacional (CF, art. 145, § 1º, ab initio), e a igualdade enquanto limitação ao poder de tributar (CF, art. 150, II). Assim, em primeiro lugar, e por força desse último dispositivo, será justo o tributo que incida uniformemente sobre todos aqueles contribuintes que se encontram em situação equivalente. E, em segundo lugar, por força do primeiro preceito, será justo o tributo que incida, proporcional e gradualmente, sobre contribuintes que se encontrem em situação econômica diferente, na medida dessa diferença. Contribuintes com maior capacidade econômica devem sofrer incidência tributária proporcionalmente mais agravada do que aqueles com menor capacidade.

Essa visão é redutora porque, em seus efeitos, vistos sob perspectiva pragmática, acaba por concluir que será justa a tributação que incida igualitariamente sobre todos os contribuintes – ainda que incida de forma igualmente injusta sobre todos! Uma visão redutora, apertada, estreita, que pense apenas a norma que determina o pagamento e nada mais, talvez possa chegar

⁷⁵FOLONI, André. Isonomia na Tributação Extrafiscal, Rev. direito GV vol.10 no.1 São Paulo Jan./June 2014
in: <http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>. p. 202 e 203.

legitimamente a essa conclusão. Porém um entendimento ampliado, aberto, que enfrente as complexidades da sociedade contemporânea e do direito que a conforma, não se poderá satisfazer com ela. Um Estado que tribute excessivamente a todos os cidadãos e não lhes devolva serviços e obras públicas adequadas, ou que desvie os recursos arrecadados em práticas de corrupção sistêmicas, não praticará tributação justa. Ainda que, eventualmente, seja tributação igualitária. Justiça tributária e igualdade tributária, em uma visão ampla e complexa, não são o mesmo.

De fato, quando avaliamos a “justiça tributária” apenas com fulcro na igualdade tributária e na capacidade contributiva, ainda que haja justiça na comparação do sacrifício suportado pelos contribuintes, tal não será suficiente para aferir se o sacrifício exigido da coletividade é justo em face dos resultados devolvidos em “liberdades coletivas”, na feliz expressão de Schoueri⁷⁶.

Saldanha Sanches parece ter se apercebido das limitações de se confundir “justiça tributária” como sendo, apenas, a “justa distribuição dos encargos”, sem que se leve em consideração a natureza, a extensão e adequação destes mesmos encargos, ao dispor a respeito da distribuição dos encargos tributário pós Estado Liberal⁷⁷:

A partir dessa fase, a justiça fiscal, na tal concepção que para ser rigorosa tem de ser abrangente, deve considerar também as grandes decisões sobre a despesa pública: o modo como o Estado vai gastar os recursos que obtém torna-se o outro lado da questão da justiça fiscal.

...

Mesmo que este trabalho se limite à extensão da justiça tributária em si mesma, não podemos esquecer a proximidade entre esta questão e a da justiça na despesa pública. Contudo, o grau de complexidade da justiça na distribuição dos encargos tributários obriga-nos a proceder uma separação, que sabemos ser discutível, entre o verso e anverso da mesma moeda.

⁷⁶ SHOUERI, Luís Eduardo. op. cit. (nota 12), p. 35.

⁷⁷ SANCHES, J. L. Saldanha. Justiça Fiscal. Tradução de João Taborda da Gama. Lisboa: Relógio D'água Editores. 2010. p. 15 e 16.

No mesmo sentido parecem caminhar as lições de Ricardo Lobo Torres, para o qual há inegável necessidade de vinculação entre as receitas auferidas por meio de tributos e a realização dos direitos fundamentais, respeitada uma relação justa de custo/benefício, senão veja-se⁷⁸:

A imbricação constitucional da relação tributária orienta a sua problemática para o campo das conexões entre a receita e os gastos públicos, dado importantíssimo na atual fase das finanças públicas.

A relação jurídica tributária, por outro lado, aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados na Constituição. Nasce, por força de lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios da segurança jurídica. Todas essas características fazem com que se neutralize a superioridade do Estado, decorrente dos interesses gerais que representa, sem que, todavia, se prejudique a publicidade do vínculo jurídico.

Demais disso, não se esgota na lei formal, senão que deve buscar o seu fundamento na ideia de justiça e nos princípios constitucionais dela derivados, máxime os da capacidade contributiva, do custo/benefício e da solidariedade social.

A partir dessas considerações, parece mesmo ser incompatível com o valor “justiça” a existência de uma desproporção entre os valores arrecadados e os resultados sociais auferidos. Se, como vimos, a justificativa para a extração de riquezas da sociedade para as mãos do Estado é justamente a realização de direitos fundamentais e sociais que assegurem a realização das liberdades coletivas, parece lógico que o exercício da competência tributária que não se reflita na realização destas liberdades não goza de legitimidade e é, portanto, injusta. E se concluímos que tal quadro não é justo, temos necessariamente que concluir pela sua incompatibilidade com a atual Ordem Constitucional Brasileira.

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19ª Edição, rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 238.

2.2. Sobre a Justiça “institucionalizada”: o “receber e não cumprir” perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Conforme vimos, há uma incompatibilidade entre as receitas auferidas pelo Estado Brasileiro e os resultados obtidos a título de “liberdades coletivas”. Tal quadro parece revelar uma flagrante injustiça, notadamente para aqueles que sofrem o impacto da carga tributária e não verificam os benefícios práticos esperados a partir do “preço pago”. Temos claro que, se visamos à realização de direitos fundamentais e sociais, logicamente devemos pagar por isso. No entanto, ainda não encontramos nenhuma justificativa para que tal “*preço*” paguemos todos, sem que a contrapartida em direitos fundamentais e sociais nos seja assegurada. E este é o ponto.

Este sentimento de injustiça se agrava quando comparamos o tratamento dado pelos demais ramos do Direito ao que aqui denominamos “receber e não cumprir”, conduta esta marcada de alto grau de reprovabilidade, como veremos a seguir.

O Código de Defesa do Consumidor, por exemplo, determina que os fornecedores de produtos duráveis ou não duráveis respondam solidariamente pelos vícios de qualidade e quantidade que lhes diminuam o valor, cabendo ao consumidor a opção entre a restituição imediata do preço pago ou o seu abatimento proporcional se o vício não for sanado no prazo de 30 dias, sem prejuízo do direito à reparação por eventuais perdas e danos⁷⁹. No mesmo sentido, dispõe o artigo 20 do Código Consumerista, em relação aos serviços defeituosos, seja em sua qualidade

⁷⁹ Brasil. Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do Consumidor. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm, acesso em 15/08/2015. Art. 18. Os fornecedores de produtos de consumo duráveis ou não duráveis respondem solidariamente pelos vícios de qualidade ou quantidade que os tornem impróprios ou inadequados ao consumo a que se destinam ou lhes diminuam o valor, assim como por aqueles decorrentes da disparidade, com a indicações constantes do recipiente, da embalagem, rotulagem ou mensagem publicitária, respeitadas as variações decorrentes de sua natureza, podendo o consumidor exigir a substituição das partes viciadas.

§ 1º Não sendo o vício sanado no prazo máximo de trinta dias, pode o consumidor exigir, alternativamente e à sua escolha:

I - a substituição do produto por outro da mesma espécie, em perfeitas condições de uso;

II - a restituição imediata da quantia paga, monetariamente atualizada, sem prejuízo de eventuais perdas e danos;

III - o abatimento proporcional do preço.

e/ou quantidade. Atenta às relações de consumo de massa, em seu artigo 81 e seguintes, o Código de Defesa do Consumidor dispõe ainda acerca da tutela coletiva dos direitos e interesses difusos, coletivos ou individuais homogêneos, para assegurar aos legitimados escolhidos a proteção dos denominados direitos de 3ª geração⁸⁰, através de meios processuais para a sua tutela efetiva, justamente para garantir que os danos porventura causados à coletividade não deixem de ser reparados apenas em razão de uma alegada “representatividade inadequada”. Em síntese, “receber e não cumprir” é absolutamente incompatível com o Direito do Consumidor Brasileiro, seja no plano individual, seja no plano coletivo.

No mesmo sentido caminha o Direito Civil no que se refere ao tratamento dado ao aqui chamado “receber e não cumprir”, determinando que o devedor responda por perdas e danos (artigo 389 do Código Civil). Ressaltamos aqui ainda as prerrogativas asseguradas às partes contratantes nos casos de inadimplemento contratual ao lembrar que, em seu artigo 475, dispõe o Código Civil Brasileiro que *a parte lesada pelo inadimplemento pode pedir a resolução do contrato, se não preferir exigir-lhe o cumprimento, cabendo, em qualquer dos casos, indenização por perdas e danos*⁸¹. No mesmo sentido dispõe, em seu artigo 476, que *nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro*⁸² e no artigo 478 assegura que *nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato*⁸³. Note-se nesse sentido que nas relações entre os particulares consolidada está a incompatibilidade entre o “receber e não cumprir”, inclusive para albergar situações extraordinárias e posteriores ao contrato mas que revelem a excessiva onerosidade do objeto da prestação em face à sua contrapartida. Mais que isso, visa o Código Civil assegurar meios para impedir que o inadimplente exija a obrigação da outra parte ou perpetue a cobrança de prestação sobremaneira onerosa em relação à contrapartida.

⁸⁰ GRINOVER, Ada Pelegrini Grinover. Código Brasileiro de Defesa do Consumidor Comentado pelos Autores do Anteprojeto. 8ª Edição. Forense Universitária. 2005, pág. 782 a 787.

⁸¹ BRASIL. Lei 10.106 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm, acesso em 15/08/2015.

⁸² Ibidem.

⁸³ Ibidem.

No mesmo sentido ainda caminham as relações contratuais administrativas. Sempre que a Administração Pública é contratante de produtos e serviços, o descumprimento das obrigações assumidas pelos fornecedores privados poderá lhes trazer sérias consequências, sem prejuízo das garantias que visam proteger a própria Administração Pública. O atraso e/ou a inexecução, total ou parcial, dos contratos administrativos poderá ensejar a aplicação de advertências, multa, suspensão ou até o impedimento de contratar com a Administração Pública, além de assegurar para esta o direito à execução da garantia contratual para ressarcimento da Administração e dos valores das multas e indenizações a ela devidos; além da retenção dos créditos decorrentes do contrato até o limite dos prejuízos causados à Administração, nos termos do artigo 80 da Lei 8.666/1993.

Por fim, o “receber e não cumprir” quando praticado com consciência prévia do não cumprimento poderá revelar consequências no âmbito do Direito Penal. A cobrança de preço por produto e/ou serviço cujo cumprimento é sabidamente inviável poderá caracterizar a prática do crime de estelionato, tal qual previsto no artigo 171 do Código Penal⁸⁴, conforme inumeráveis exemplos que povoam os repositórios de jurisprudência de nossos Tribunais⁸⁵.

Destarte, o ato de “receber e não cumprir” parece configurar uma conduta não desejada no Ordenamento Jurídico brasileiro. Quer-nos parecer que o ato de não cumprir determinada “obrigação” justificadamente esperada e quando presente o respectivo pagamento do “preço” não nos é aceitável. Ao contrário, causa-nos tamanha repugnância que, em mais de uma área do Direito, sujeita o inadimplente a sanções negativas das mais variadas ordens.

⁸⁴ Brasil. Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm, acesso em 15/08/2015.

⁸⁵ Apenas a título de exemplo, trazemos a lume o denominado “Golpe de Arara”, conforme segue: “HABEAS CORPUS CRIME - ESTELIONATO - GOLPE DA “ARARA” - PACIENTES ACUSADOS DE DESEMPENHAREM MÁ ADMINISTRAÇÃO DE AUTO ESCOLA COM O PROPÓSITO DE LESAR CLIENTES - ALUNOS QUE RECEBERAM MAU ATENDIMENTO, NÃO TIVERAM AULAS TEÓRICAS E PRÁTICAS JÁ PAGAS, E FICARAM SEM ACOMPANHAMENTO JUNTO AO DETRAN - PACIENTES QUE, MESMO APÓS O DESCREDENCIAMENTO DA AUTO ESCOLA PELO DETRAN, CONTINUARAM COM A ATIVIDADE - PRISÃO PREVENTIVA DECRETADA - INCONFORMISMO - PRETENSÃO POR EXPEDIÇÃO DE SALVO CONDUTO - NÃO ACOLHIMENTO - PRESENÇA DE PROVA DA MATERIALIDADE DO CRIME E DE FORTES INDÍCIOS DA AUTORIA DELITIVA - MANUTENÇÃO DO DECRETO PRISIONAL EM GARANTIA DA ORDEM PÚBLICA - MANDADOS DE PRISÃO QUE AINDA NÃO FORAM CUMPRIDOS - PACIENTES QUE, SOLTOS, PODEM PERSISTIR NA PRÁTICA DELITIVA - DÚVIDA ACERCA DA RESIDÊNCIA FIXA - ORDEM DENEGADA. (TJPR - 4ª C.Criminal - HCC - 616741-5 - Curitiba - Rel.: Tito Campos de Paula - Unânime - - J. 26.11.2009)”

É certo que a relação entre o Estado e a sociedade não se pauta pelas normas de caráter contratual. Ainda assim, parece não haver qualquer justificativa para o fato do Estado receber o “preço” de uma alegada prestação, sob o fundamento de que deve assegurar determinados direitos fundamentais e sociais e, no entanto, simplesmente não cumprir determinada obrigação ou, o que parece mais grave, não ter condições de cumprir tal obrigação.

Se o que caracteriza o Estado de Direito é justamente o fato da sociedade e Estado receberem igual tratamento perante a Lei, também não há justificativa para assumirmos que apenas no que se refere à relação jurídico-tributária poderá o Estado continuar a cobrar um preço absolutamente incompatível com a sua capacidade de prestação de bens e serviços sem que assegure maiores e melhores liberdades coletivas. A possibilidade de uma tributação “injustificada” e reiteradamente incompatível com os resultados entregues para a sociedade a título de contrapartida, consubstanciada na realização de direitos fundamentais e sociais, parece se confundir muito mais com os ideais de um Estado Absolutista que aos ideais do Estado Democrático e Social de Direito. Se perante todas as demais áreas do direito não nos é lícito exigir que qualquer cidadão continue a adimplir determinada obrigação se a contrapartida necessária e legitimamente esperada certamente não será cumprida, por qual razão sustentaríamos que a sociedade, em conjunto, esteja obrigada ao cumprimento da obrigação tributária quando sabidamente tal imposição não guarda correlação lógica com o “custo dos direitos” que lhe servem de fundamento?

Destarte e para concluir este tópico, se conforme as lições de Neil MacCormick⁸⁶ um direito coerente é preferível a um direito incoerente⁸⁷; e se o

⁸⁶ MACCORMICK, Neil. *Retórica e Estado de Direito – Uma teoria da argumentação jurídica*; (tradução Conrado Hubner Mendes). Rio de Janeiro: Elsevier. 2008. p. 247 e 252: Um conjunto incoerente de normas pode ser tal que cada uma possa ser cumprida sem infringir qualquer outra, e, mesmo assim, o todo parecer não fazer sentido na constituição de uma ordem razoável de conduta”; “Já foi dito o suficiente para fundamentar que ao menos um aspecto da coerência normativa é uma questão de subordinação comum de um conjunto de leis a um valor ou valores relevantes (p.250) *Retórica e Estado de Direito*.

⁸⁷ No mesmo sentido, ÁVILA, Humberto. (2015) op. cit. p. 169-170, ao tratar do postulado da ‘unidade do ordenamento jurídico’ e do subelemento deste, qual seja, o postulado da coerência, dispõe que: A conexão de sentido ou a relação de dependência entre as normas é um reconhecido postulado hermenêutico: trata-se de uma condição de possibilidade do conhecimento a ser necessariamente preenchida na interpretação de textos normativos. A coerência é tanto um critério de relação entre dois elementos como uma propriedade resultante dessa mesma relação. [...] qualifica-se como coerente a relação que preenche requisitos formais e substanciais. Daí falar-se em coerência formal e coerência material. Coerência formal está ligada à noção de consistência e completude. Coerência substancial está relacionada à conexão positiva de sentido. No plano formal, um conjunto de

Direito coerente oferece maior racionalidade e previsibilidade à vida prática, tornando-se mais inteligível quando suas inúmeras regras melhor convergem para a realização dos princípios gerais que informam a ordem jurídica posta e, portanto, para a realização da justiça⁸⁸; parece mais coerente com o ideal de justiça almejado pela Constituição da República, bem como com o Ordenamento Jurídico Brasileiro como um todo, a interpretação segundo a qual o Estado não goza da prerrogativa de instituir ou majorar tributos sem que assegure, ou tenha ao menos condições de assegurar, resultados efetivos à liberdade coletiva.

Nesse sentido, podemos afirmar a título de conclusão parcial que o exercício da competência tributária, cuja expectativa de receitas é desproporcional e mais gravosa que o “custo” efetivo dos direitos, parece ser incompatível com o princípio da justiça e, portanto, incompatível com a atual ordem constitucional. Todavia, antes que possamos acolher definitivamente esta interpretação, necessária a análise das justificações racionais que, no plano argumentativo, sustentam o exercício do poder de tributar do Estado Democrático e Social de Direito, justamente para verificar a existência de alguma ordem de argumentos que possa, quiçá, fundamentar o exercício da competência tributária de forma desproporcional ao custo dos direitos. Eis o objeto do capítulo que segue.

proposições qualifica-se como coerente se preenche os requisitos de (a) consistência e de (b) completude. Consistência significa ausência de contradição: um conjunto de proposições é consistente se não contém, ao mesmo tempo, uma proposição e sua negação. Completude significa a relação de cada elemento com o restante do sistema, em termos de integridade (o conjunto de proposições contém todos os elementos e suas negações) e de coesão inferencial (o conjunto de proposições contém suas próprias consequências lógicas). No plano substancial, um conjunto de proposições qualifica-se como coerente quanto maior for a (a) relação de dependência recíproca entre as proposições e (b) quanto maior forem os seus elementos comuns. A coerência substancial em razão da dependência recíproca existe quando a relação entre as proposições satisfaz requisitos de implicação lógica (a verdade da premissa permite concluir pela verdade da conclusão) e de equivalência lógica (o conteúdo de verdade de uma proposição atua sobre o conteúdo de verdade da outra e vice-versa). A coerência substancial em razão de elementos comuns existe quando as proposições possuem significados semelhantes. Ao contrário da coerência formal, existente ou não, a coerência substancial permite graduação. Vale dizer: ela pode ser maior ou menor.

⁸⁸ MACCORMICK, Neil. Op. cit., p. 263.

CAPÍTULO 3 - DAS JUSTIFICAÇÕES RACIONAIS AUTORIZATIVAS DO PODER DE TRIBUTAR.

Ainda no início dos anos 1990, Ives Gandra Martins teorizava sobre o que chamou de “teoria da carga desmedida”. Segundo o autor, sendo a imposição tributária a melhor forma conhecida para auferir receitas para o Estado; e não sendo o homem confiável no exercício do poder, justamente por exigir sempre mais recursos da população do que o desejável, a carga tributária seria sempre maior que a necessária para atender à *dupla finalidade de sua arrecadação, ou seja, bem do povo e bem dos detentores do poder*⁸⁹.

A teoria da *carga desmedida* representava, segundo Ives Gandra Martins, uma evolução, já que se afastava da concepção de que o tributo era sempre indevido, por retirar daqueles que produzem a riqueza uma parcela para destinar ao Estado, que nada teria feito para merecê-la. Nesse sentido, a teoria da *carga desmedida* representaria um meio termo entre a teoria radical dos tributos indesejáveis e o que chamou de *teoria da carga sublimada*, qual seja, aquela segundo a qual *os tributos arrecadados o seriam na justa medida e objetivando as necessidades do Estado e o bem do povo*⁹⁰.

O autor acima referido ainda apontava pelo menos seis características de tal *carga desmedida* que a impingiam a condição de *norma de rejeição social*⁹¹, das quais duas mais nos interessam.

A primeira das citadas características se refere aos então denominados *objetivos e necessidades mal colocados*. Segundo o autor, os contribuintes percebem que os objetivos fixados para atendimento das necessidades públicas vão muito além das capacidades governamentais de realiza-los. Além disso, percebem também que tais objetivos e metas são mal eleitos pelos governos, entre as prioridades existentes.

A segunda característica da “carga desmedida” foi denominada de *gastos supérfluos* e se referia justamente à realização de despesas desnecessárias pelo

⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra. Sistema tributário na Constituição de 1988 – 4ª Ed. aum. – São Paulo: Saraiva, 1992, pág. 07.

⁹⁰ Ibidem, p. 08.

⁹¹ Ibidem, p. 11 e 12.

Poder Público, tais como as relativas à inadequada contratação de pessoal e as mordomias institucionalizadas, as quais seriam motivo de constantes atritos entre o Fisco e os contribuintes, já que estes percebem que o peso excessivo da carga tributária também serviria para cobrir o inútil e o supérfluo⁹².

Em virtude destas questões, apontava o autor que a década de 1980 foi marcada pelo acertado esforço global para redução da carga tributária e pelo enxugamento da *máquina administrativa ineficiente*.

Da leitura dessa doutrina, percebe-se que, de tão forte o estigma do “poder” e da “soberania” como fundamento absoluto e indiscutível do “poder de tributar” para o referido autor, que mesmo identificados tantos desvios na conduta estatal e mesmo reconhecendo que tais desvios eram causas diretas do aumento desmedido da carga tributária, não lhe ocorreu questionar a legitimidade da cobrança de tributos, nem a compatibilidade de tal cobrança com a então novíssima Ordem Constitucional. Antes disso, tais reprováveis e inadmissíveis vícios do Estado foram utilizados como argumento para justificar a “natureza” da norma tributária, segundo os ditames da Teoria da Norma Jurídica de Kelsen, enquanto “norma de rejeição social”, a qual demandaria, em razão desta rejeição, a expedição de outra norma de natureza sancionatória, que tivesse por fim assegurar o cumprimento da primeira. Muito embora se mostrasse absolutamente contrário ao agigantamento da *máquina administrativa ineficiente*, não lhe ocorrera argumentar acerca da inconstitucionalidade do exercício da competência tributária que não tivesse por fim as finalidades públicas fundamentais, mesmo diante da verificação de que o meio (instituição de tributos) se lhe revelava desproporcional e inadequado à promoção do *bem do povo*⁹³.

Além disso, interessa-nos nesta referência à doutrina de Ives Gandra Martins demonstrar que, necessariamente, o exercício da competência tributária e a consequente arrecadação de tributos por meio da capacidade tributária ativa, tem um *porquê*, ou melhor, tem possíveis *porquês*. E, como já dissemos, o exercício do “poder de tributar” é apenas meio para a realização destes *porquês*. Ocorre que

⁹² Ibidem, p. 09 e 10: Ives Gandra Martin ainda aponta mais quatro características da denominada “carga desmedida”, quais sejam: i) *Os contribuintes apenados*, em face à políticas tributárias voltadas ao desenvolvimento, mas que geram privilégios para alguns contribuintes em detrimento de outros; ii) *A sonegação e o tratamento prático diferencial*, ocasionados pelas deficiências da fiscalização; iii) *fiscalização*, que se refere à identificação de flagrante ambiente corrupto e corruptível e; iv) *a sonegação e o aumento da receita*, que trata justamente do aumento da carga tributária, na tentativa de se compensar as perdas decorrentes dos problemas anteriores.

⁹³ Ibidem, 07.

alguns destes *porquês* são legítimos, válidos e compatíveis com a Ordem Jurídica posta, justamente por coincidir com as finalidades públicas precípuas, com a realização de direitos e com o desenvolvimento das liberdades coletivas. Outros *porquês*, todavia, não o são e não coincidem com os desígnios do Estado fixados na Carta Constitucional.

Destarte, nosso objetivo neste trabalho é justamente demonstrar que o poder de tributar remanesce apenas em relação aos fins albergados pelo Direito, restando mitigada em relação a despesas (ou *porquês*) que não se compatibilizam com os fins primários e fundamentais do Estado Republicano, Democrático e Social de Direito. Mais que isso, nosso objetivo é demonstrar que o exercício da competência tributária deve estar umbilicalmente atrelado aos fins do Estado, dependendo, nesse sentido, da devida justificação racional a respeito dos fins a que se destina, por meio de detalhada orçamentação, para que possa ser exercida. Afora disso, qualquer ou nenhum “porquê” seria válido, conclusão esta que, como veremos com maior vagar, não se coaduna com a nossa Ordem Constitucional.

3.1. O nascimento do Estado Fiscal e a justificação racional do “poder de tributar” para o Liberalismo.

Por tratarmos aqui da ideia de “Estado Fiscal”, deixaremos de fora desta análise, seguindo a orientação de Casalta Nabais, os assim denominados Estado Patrimonial e o Estado Empresarial, cujas fontes de financiamento provinham dos bens do Monarca ou dos frutos da ainda incipiente era industrial⁹⁴. De fato, nestes modelos, a fonte primária de financiamento da atividade estatal não era composta de tributos e por tal razão não interessam para a análise presente. Conforme Casalta Nabais⁹⁵:

Desde logo, a ideia de estado fiscal exclui tanto o estado patrimonial, que constituiu a forma característica de financiamento do estado na Idade Média, assente nos rendimentos proporcionados pelos bens (sobretudo imóveis) do Monarca ou da Coroa, como o estado

⁹⁴ NABAIS, José Casalta. Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 9, n. 49, p. 1951, jan./fev. 2011, pág. 01.

⁹⁵ *Ibidem*.

empresarial que, tendo tido alguma expressão no estado iluminista, a primeira manifestação do estado moderno, ao qual se devem, de resto, os primeiros impulsos da industrialização, se concretizou sobretudo nos estados socialista do século XX. Pois bem, em qualquer desses dois tipos de estado, o seu suporte financeiro não tinha por base os impostos ou tributos.

No mesmo sentido leciona o professor da Universidade de Lisboa, Sérgio Vasques, para o qual os impostos, enquanto dever da coletividade de automanutenção, surgem justamente no mesmo momento que em surge o Estado Moderno. Destarte, é possível afirmar que Estado Moderno é, de nascença, um Estado Fiscal⁹⁶.

Segundo ensina o professor lusitano, contudo, o nascimento deste Estado Fiscal não se deu de maneira abrupta, nem linear, nem homogênea nos demais países da Europa. Em verdade, a separação entre o patrimônio particular e o estatal, tão estranha ao sistema feudal, se deu de maneira lenta e difícil, em especial no que se refere à substituição dos “sistemas” de finanças da Idade Média para a adoção de “fundos de impostos públicos”.

Leciona ainda o mestre português que os poderes do príncipe feudal eram pessoais e voltados ao seu próprio benefício, não fazendo sentido quaisquer alusões ao “bem comum” que não se referissem, em última análise, ao benefício da coroa. Pela mesma razão, nenhum sentido fazia a tributação, bastando ao príncipe a cobrança de rendas, dos camponeses, pelos usos de seus domínios.

Foi em virtude das guerras e a consequente necessidade de manutenção de exércitos permanentes que surgiu a necessidade de apelo aos súditos e a consequente apropriação de parcela da riqueza destes para fazer frente a tais crescentes despesas de aparelhamento. Nesse sentido, foi com fundamento no “bem comum da nação”, consubstanciada na proteção e na potência de guerra, que aos poucos os tributos passam de exceção à regra, que se separam os bens do príncipe dos “bens públicos” e que surge o estado moderno.

Até aqui, importa-nos frisar e enaltecer que já em seu nascimento o Estado Fiscal não prescinde de justificação racional razoável para legitimar as imposições

⁹⁶ VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português. *Revista Fórum de Direito Tributário RFDT*, Belo Horizonte, ano 7, n. 37, jan./fev. 2009. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=56807>>. Acesso em: 18 jan. 2016.

tributárias. É com fulcro na segurança, na proteção contra inimigos externos, que se justifica o sacrifício de parcela das riquezas particulares para o escopo de financiar a formação e manutenção dos exércitos. A justificação racional voltada ao “bem comum” parece estar no código genético do tributo do Estado Moderno, e dele jamais se dissociou.

Realizado este corte e ressaltadas as continuidades e descontinuidades destes processos históricos de transformação, passemos à análise do Estado Liberal, o qual, uma vez delineado, primeira e prioritariamente passou a sustentar-se a partir da arrecadação de impostos.

Conforme leciona Clémerson Merlin Clève⁹⁷, o Liberalismo foi a doutrina política que deu sustentação à teoria do Estado de Direito. Um Estado limitado pela Constituição, a qual deveria garantir a liberdade dos indivíduos e da sociedade frente ao próprio Estado. Este, por sua vez, deveria se limitar a manter a ordem interna e conduzir a política exterior, cabendo à sociedade civil se autorregular em relação a todas as demais questões, enquanto sociedade formada por cidadãos livres e iguais.

Nesse contexto, ensina Luís Eduardo Schoueri que o Estado Fiscal se resumia a um “Guarda Noturno”, sem intervir na economia, muito menos na propriedade privada, levando-se à necessária aprovação dos tributos por meio de um Parlamento⁹⁸. Segundo Schoueri⁹⁹:

Nesse sentido, o Estado deveria, seja em seus gastos, seja em arrecadação, evitar qualquer medida que tivesse a finalidade ou a provável consequência de desviar o mecanismo de distribuição do mercado de sua trilha “natural”, o que implicava afastarem-se tributos aduaneiros protecionistas, subvenções, auxílios sociais, etc.

Imperioso, neste diapasão, novamente ressaltar a justificação sempre presente para dar amparo ideológico e político à jurídica tributação. De fato, parece mesmo inconciliável com os ideais iluministas de liberdade, igualdade e fraternidade a cobrança de tributos que não estejam devidamente atrelados a retornos

⁹⁷ CLÈVE, Clémerson Merlin. Atividade Legislativa do Poder Executivo – 3ª Edição, Rev. e Ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 34.

⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário – 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, p. 32.

⁹⁹ Idem.

proporcionais de melhorias coletivas, ainda que limitadas, neste estágio do Estado Liberal, à manutenção da ordem interna, à proteção em face do inimigo externo, de forma a jamais intervir na “ordem natural” da economia.

Nesse mesmo sentido, o professor da Universidade Federal de Pernambuco, Marcos Nóbrega¹⁰⁰, ao tratar da origem e evolução do orçamento público, aduz que a ojeriza às imposições tributárias com fulcro exclusivamente no poder soberano do monarca e, por conseguinte, sem “causa” ou justificação aparente, foi o pano de fundo da Revolução Gloriosa de 1688, da qual se originou o histórico “*Bill of Rights*” de 1689. Neste documento, de fato, dois artigos tratam justamente do poder de tributar. Segundo tais dispositivos, não se exigiriam impostos sem o concurso do Parlamento (Art. 4); nem tributos excessivos (Art. 10), o que nos remete, necessariamente, à percepção dos ingleses seiscentistas acerca da necessidade de adequação das receitas às despesas, bem como à legitimidade destas últimas para justificar a cobrança das primeiras, como instrumento de justiça.

Ainda segundo Marcos Nóbrega, a experiência inglesa teria influenciado a experiência francesa do século XVII, da qual se extraem, ainda hoje, úteis princípios orçamentários; e também influenciado a experiência americana, da qual teria surgido o chamado “estado orçamentário”, segundo o qual o Estado de Direito deverá estar apoiado especialmente nas receitas tributárias para fomento da realização da despesa.

Conforme visto, adequação e justificação da tributação estão umbilicalmente ligados ao nascimento do Estado Fiscal, moderno, enquanto instrumentos indispensáveis de verificação da justiça tributária e da realização da liberdade dos homens. Desde o ventre da moderna fiscalidade, portanto, as razões, os porquês da fiscalidade, eram seu fundamento de validade e legitimação. Em decorrência do exposto, conclui-se indubitavelmente que, se o princípio da legalidade ganha foros de imprescindibilidade a partir dos momentos históricos acima referidos, não se deve certamente à sua característica de ato formal de convalidação do tributo pelo parlamento. Ao contrário, a legalidade aqui nasce robusta, justamente por representar o ato parlamentar de verificação de adequação, legitimidade e pertinência da tributação pretendida.

¹⁰⁰ NÓBREGA, Marcos. Orçamento, eficiência e Performance Budget. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 10, n. 40, p. 175-211, out./dez. 2012.

3.2. O Estado Fiscal Social: novas justificações.

Este Estado Fiscal alicerçado no liberalismo econômico a respeito do qual acima tratamos, é sucedido de forma gradual, desuniforme e descontínua pela emergência do Estado Social Fiscal, um Estado de “prestações”.

Com o crescente acúmulo de capital, a concentração do poder em um número cada vez menor de pessoas ou grupos e o desaparecimento dos pequenos produtores e artesãos, substituídos por novas tecnologias de produção, o capitalismo passa ser a causa da derrocada do próprio capitalismo, pelo que o Estado é chamado a intervir, enquanto agente regulador da economia de mercado, seja como investidor em infraestrutura, seja regulando as relações contratuais e de trabalho, seja reprimindo práticas comerciais lesivas à livre concorrência. É da crise do Estado Liberal, portanto, que emerge o Estado Social, também sob a influência ideológica das várias teorias socialistas e da igreja, as quais denunciavam o fato de a classe operária não ter assegurada pelo Estado Liberal o direito à uma existência digna¹⁰¹.

Este “novo” Estado Fiscal de cariz social não deve abster-se, mas sim agir positivamente para assegurar, além da liberdade, direitos sociais tais como saúde, educação, ao trabalho e o direito a uma existência digna¹⁰².

Tantos fatores reunidos acabam por influenciar o direito constitucional, já desde a Constituição mexicana de 1917 e a Constituição de Weimar de 1919. Tal é o Estado Social, que assegura constitucionalmente direitos sociais, que presta serviços e que visa a redistribuição de riquezas.

Sobre o advento do Estado Social, complementa Casalta Nabais que:

Efectivamente, foi no século XX que se construiu e consolidou o estado social, tendo, num tal quadro, criado e desenvolvido sistemas fiscais que continuam a ser o paradigma do progresso do estado, o qual se sedimentou sobre os pressupostos da “teoria de soberania” e do “monopólio de poder”. Um estado social que, em rigor, começou a ser erguido no fim da Primeira Guerra Mundial. Pois, como se sabe,

¹⁰¹ CLÈVE, Clémerson Merlin, op. cit. (nota 11), p. 36 a 41.

¹⁰² Ibidem., p. 33.

os estados, por força do próprio conflito, tiveram que intervir fortemente na economia, a qual, em certa medida, foi mesmo objecto de militarização.

Assim, quando se chegou ao fim do conflito, em 1918, pôs-se o problema de saber o que fazer: voltar ao estado liberal anterior ou continuar com o “intervencionismo de guerra”, que, entretanto, deixara de fazer sentido. Ora, nenhuma das soluções era viável. Retornar ao estado liberal anterior era muito difícil, pois havia muitas actividades que o estado assumira e que não podia pura e simplesmente abandonar, na medida em que se haviam constituído como um verdadeiro “adquirido económico e social”. Por sua vez, continuar as coisas como estavam, era continuar desnecessariamente uma “economia de guerra”, quando o que era preciso era uma “economia de paz” voltada para o crescimento e desenvolvimento económicos ao serviço do bem-estar dos cidadãos.

Neste novo cenário do Estado Social, no entanto, a necessidade de recursos para fazer frente ao novo papel estatal cresce assombrosamente, crescendo também, consequentemente, a carga tributária necessária para o sustento dos novos direitos. Nesse sentido, esclarecedoras as palavras de Luís Eduardo Schoueri¹⁰³:

A liberdade ganha nova feição, pois passa a ser coletiva. Já não mais se pode considerar o cidadão livre, se o ambiente em que se insere é marcado por desigualdades sociais. Não goza de liberdade aquele que, em ambiente desigual, isola-se em sua propriedade, qual prisioneiro dentro de seu próprio ambiente. A liberdade somente pode ser fruída quando todos têm acesso a ela. A sociedade, não o indivíduo, é que está no centro da liberdade.

É assim que a arrecadação tributária se legitima enquanto instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão “preço da liberdade”, agora, surge como preço que a sociedade paga para o Estado, reduzindo desigualdades, promova a liberdade das camadas mais desfavorecidas. Ao lado das finalidades básicas do Estado,

¹⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit. (nota 12), p. 33.

cobertas pelas receitas de impostos tradicionais, sobressaem as arrecadações vinculadas a finalidades específicas.

Nesta moldura maximalista, o modelo de Estado Social assume para si a integralidade da responsabilidade pelas demandas sociais e, por esta mesma razão, entra em declínio. As virtudes e objetivos do Estado Social são, em si mesmos, os motivos da sua derrocada.

Desta análise, mais uma vez fazemos questão de destacar que a justificação racional da tributação é o que lhe permite crescer, assim como vimos em relação ao Estado Fiscal Liberal. Aqui, a liberdade aparece novamente como fundamento último da tributação, não mais para garantir, negativamente, qualquer violação à “liberdade formal”, mas sim pela necessidade de agir, positivamente, para que venha a ser uma liberdade efetiva, material. Realiza-la concretamente, para além do ideal formal, passaria ser a justificativa para a ampliação da carga tributária e do volume de receitas para abastecer os cofres estatais. Ao Estado caberia, por sua vez, de fato e materialmente realizar os ideais de liberdade e igualdade, consubstanciadas em condições de vida e de trabalho dignas não apenas para o indivíduo isoladamente considerado, mas para toda a coletividade. Não apenas para “deixar fazer”, mas para fomentar.

3.3. A crise do Estado Social e a emergência do Estado do século XXI.

A assunção, pelo Estado Social, de toda a responsabilidade pelo fomento da liberdade e da igualdade, é a causa de sua falência. O agigantamento da “máquina estatal” aliada à sua incompetência para a satisfação de muitas das necessidades coletivas deram início ao processo de crescente endividamento do Erário. Nesse sentido, conforme brilhantemente percebido por Nayara Tataren Sepulcri¹⁰⁴, ao discorrer sobre a inadequação do modelo do Estado Social para a construção de uma sociedade solidária:

¹⁰⁴ SEPULCRI, Nayara Tataren. O princípio da solidariedade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. 2013. 264 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós Graduação em Direito. Universidade Federal do Paraná, Paraná. 2013. p. 42. Disponível em <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/30582/R%20-%20D%20-%20NAYARA%20TATAREN%20SEPULCRI.pdf?sequence=1>, acesso em 23/11/2015.

As raízes deste revés remontam a aspectos de insustentabilidade pragmática do modelo social do Estado, que se revelavam cada vez mais visíveis no médio e longo prazo: gastos exponenciais do setor público, aumento da carga fiscal necessária para o seu financiamento, déficit público incontrolável, ineficácia e ineficiência da gestão pública (GONÇALVES e MARTINS, 2004, p. 180). Efetivamente, como percebeu a perspicácia de Pierre ROSANVALLON, o enfrentamento do problema financeiro do Estado Providência gera dois implacáveis círculos viciosos: “ou aumenta-se o déficit, quebrando o Estado, ou aumentam-se os impostos, quebrando a economia” (1981, p. 14, tradução nossa). E a opção por um destes caminhos não é capaz de salvar nem Estado, nem economia, já que a derrocada de um implica inescapavelmente a sucumbência do outro. Além de financeiramente inviável, o Estado Social mostrou-se sociologicamente inadequado, uma vez que, como dito acima, propunha criar uma interface substitutiva dos liames sociais. De tal maneira que não apenas uma crise financeira, mas também uma crise social conduziu a uma obrigatória reavaliação do modelo de Bem-Estar. (ROSANVALLON, 1981).

No mesmo sentido, ao tratar da insustentabilidade do Estado Social, Casalta Nabais identifica que, além da questão a respeito do teto da carga tributária, limite acima do qual viria o sistema tributário a se tornar confiscatório, convive-se agora com a insuficiência da receita fiscal para assegurar os meios necessários à satisfação mínima dos misteres do Estado. Segundo o autor, para aqueles da classe média que não dispõem de meios para buscar em outros estados a incidência de tributação menor, acabam sofrendo os efeitos do confisco e esta situação, por sua vez, seria a causa de redução desta própria classe média e, conseqüente, da desagregação da base social e legitimadora do Estado democrático. A esse respeito, conclui o renomado autor:

Em consequência, não admira que se fale da necessidade de reconstrução da socialidade ou na renegociação do contrato social no quadro da nova conformação das funções estaduais, traduzida quer na passagem para o mercado de um conjunto relevante de serviços públicos, hoje serviços económicos essenciais na designação europeia, quer na necessidade de reformulação da gestão de serviços sociais tradicionais como a saúde e a segurança social de forma a garantir uma resposta adequada no quadro da livre circulação de pessoas e da liberdade de prestação de serviços. O que tem dado azo a diversas propostas que pugnam pela reformulação de alguns pressupostos da socialidade entre as quais se conta a busca de soluções alternativas ao imposto como meio de prover ao financiamento do estado num quadro de adequada sustentabilidade.

E justamente sobre esta crise do “Estado providência”, incapaz de cumprir de forma sustentável as promessas atinentes à realização plena da liberdade e da igualdade que começam a surgir novas propostas justificadoras da tributação. Neste passo, as necessidades sociais já não podem mais ser o fundamento exclusivo para o exercício da tributação, não que tais necessidades tenham deixado de ser relevantes e que a coletividade tenha desistido de vê-las concretamente satisfeitas, mas por que a experiência histórica do modelo de Estado Fiscal Social se mostrou, no médio e longo prazo, absolutamente insustentável. Se razão assiste a *Rosanvallon*¹⁰⁵, segundo o qual chegamos a um estado de coisas em que *ou aumenta-se o déficit, quebrando o Estado, ou aumentam-se os impostos, quebrando a economia*, sendo que qualquer opção levará, necessariamente, à ruína de ambos, imperiosa a conclusão pela imprestabilidade do modelo e pela necessidade de emergência de uma nova proposta.

Sobre os escombros da crise do Estado Fiscal Social, Luís Eduardo Schoueri¹⁰⁶ aponta a lanterna para o que chamou de “Estado do Século XXI”, conforme segue:

¹⁰⁵ ROSANVALLON, Pierre. La crise de l'Etat-providence. Paris, Éditions du Seuil, 1981 apud SEPULCRI, Nayara Tataren, 2013, p. 42.

¹⁰⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo., op. cit. p. 34

[...] o agigantamento do Estado passou a ser questionado quando se passou a considerar que seu crescimento já não era garantia de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica. Estes objetivos, conquanto permanentes, não se alcançam sem o concurso da iniciativa privada, a quem há de ser reservado um espaço para atuação. O Estado Social Fiscal cede espaço para o Estado do século XXI, denominado “Estado Democrático Social de Direito” (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança). Marcam-no uma diminuição de tamanho e restrição a seu intervencionismo.

Segundo o autor, o modelo de Estado Social passa a ser paulatinamente e a partir dos anos 60 substituído pelo então denominado Estado Democrático e Social de Direito, não para retornar ao minimalismo liberal, mas para sintetizar as virtudes destas experiências. Neste novo modelo assumem relevância as funções do Estado por meio das quais redistribui e realoca riquezas, em especial de forma indutiva¹⁰⁷. No “Estado do século XXI”, o protagonismo da realização das demandas sociais deixa de ser um monopólio do Estado, sendo reivindicado por toda a sociedade¹⁰⁸.

3.4. As contemporâneas justificações do poder de tributar.

Diante deste novo cenário acima apontado, quais seriam as justificativas racionais do exercício do poder de tributar? Em resposta, novamente nos socorremos da perspicácia e sapiência das lições de Luís Eduardo Schoueri, segundo o qual a tributação do Estado do século XXI somente se justifica na medida em que contribui para o gozo da liberdade coletiva. Para o renomado mestre, o poder de tributar já não mais se justifica em si mesmo, mas apenas e tão somente para fazer frente à atuação estatal que, na exata proporção da medida de riqueza

¹⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit. (nota 12), p. 34.

¹⁰⁸ Ibid., p. 34: “A síntese que desse conflito resulta (*Estado Liberal x Estado Social*) começa a apresentar suas primeiras feições, quando se propõe, no lugar da atuação direta do Estado, a criação de agências reguladoras que ofereçam maior espaço à iniciativa privada; a previdência privada surge como alternativa à oficial; obras públicas se fazem por meio de parcerias público-privadas; organizações não governamentais prestam assistência social negada pelo Estado; em síntese: a sociedade já não mais espera a atuação estatal.”

retirada da sociedade civil, seja apta para a construção da liberdade coletiva e da inclusão social. De outro ângulo, mas no mesmo sentido, resta absolutamente ilegítimo o aumento desmedido e infundável de tributos que não se revelem aptos à realização dos fins sociais almejados, especialmente os albergados pela Carta Constitucional. Nas exatas palavras do Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo¹⁰⁹:

O retorno da liberdade à sociedade civil, com a negação da onipresença estatal, devolve a questão de limites para a tributação. Afinal, qual o preço que se está disposto a pagar para o gozo da liberdade coletiva? Se no Estado Social a sociedade pagava um preço para o Estado atingir o desiderato coletivo, no Estado do século XXI a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto e o resultado, pífio. A tributação excessiva torna-se inconciliável como o modelo de Estado do século XXI, pois implica retirar recursos que a própria coletividade necessita para seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado pela sociedade tolhe a iniciativa desta, reduzindo ou impossibilitando o desenvolvimento econômico.

[...]

Daí a reivindicação da sociedade tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se, daí, a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que aquele já não mais se revela apto a promover.

[...]

Opõe-se, daí, o Estado do século XXI à construção de que o tributo seria um “dever fundamental”, por ser meio para que o Estado assegure direitos fundamentais: se estes também são garantidos pela sociedade, não se justifica a tributação que impede o florescimento de oportunidades para a justiça social – objetivo da Ordem Econômica, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal – seja construída a partir da valorização do trabalho e da livre-iniciativa. Em síntese, se o tributo é o preço da liberdade, esse preço não é ilimitado.

¹⁰⁹ Ibid., p. 35 a 37.

Em síntese, note-se que, sob a perspectiva da justificação racional para o exercício do poder de tributar (ou para o exercício da competência tributária), não remanesce legitimidade à cobrança de tributos no Estado do século XXI, em especial de caráter fiscal, que não guarde contrapartida direta e necessária com a realização de direitos fundamentais e ou sociais.

No mesmo sentido caminham as lições de Rodrigo Luís Kanayama, para o qual *o Estado somente institui tributos para sustentar seu funcionamento, na outra ponta, visando o atendimento das obrigações previstas na Constituição*, razão pela qual, arremata, *a arrecadação deve possuir motivo*¹¹⁰. Ainda, esclarece o autor que:

De fato, o preço da liberdade, no Estado Liberal, é o tributo. É o *preço* que se paga para que o Estado garanta o espaço privado. E esse *preço* não pode permanecer ao alvedrio de um soberano, mas deve ser determinado pelo próprio povo: pela lei. E não deve ser um fim em si mesmo, mas deve servir a um propósito: manter o funcionamento da máquina estatal, no que se relaciona à satisfação de necessidades públicas, e eventualmente servir para intervir na esfera privada a fim de manter hígida a economia e a sociedade¹¹¹.

A partir de inferências oriundas da necessidade de concretização do princípio republicano, outras não foram as conclusões de Roque Antonio Carrazza, ao dispor que não se admite que *“o povo, em cujo nome o poder é exercido, possa ser lesado, até por meio de uma tributação voltada apenas para os interesses do Estado”*¹¹². Numa República, relembra o referido autor, os governantes nada mais são que *gestores da coisa pública*, gestores portanto de coisa alheia, do povo, da coletividade, cujos interesses e necessidades deverão nortear as escolhas pretendidas. E complementa para aduzir que, num governo republicano, em especial

¹¹⁰ KANAYAMA, Rodrigo Luiz. Responsabilidade da atividade financeira e necessária relação entre receitas e despesas públicas. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). Tributação: Democracia e Liberdade – São Paulo: Noeses, 2014, p. 480.

¹¹¹ Ibidem, p. 481 – 482.

¹¹² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 29ª rev. ampl. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2013, p. 70.

o Poder Legislativo não poderá jamais perder de vistas que sua obrigação é zelar pelos interesses da coletividade¹¹³.

Ao discorrer sobre a proibição de vantagens tributárias fundadas em privilégios, Carrazza relativiza o poder de tributar aos princípios republicanos, ao dispor que¹¹⁴:

Não é porque o Estado, para sobreviver, precisa de meios pecuniários (dinheiro) que os contribuintes podem ter seus direitos atropelados.

Constitucionalmente, pois, um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum. A nosso ver, qualquer exação que não persiga esta finalidade é inconstitucional.

[...]

O princípio republicano leva-nos, necessariamente, como podemos notar, ao princípio da destinação pública do dinheiro obtido mediante a tributação, muito bem discernido pelo gênio de Aliomar Baleeiro.

A lei que cria um tributo e que, nestes termos, exercita a competência tributária deve, em tese, atentar somente para os interesses do povo e para o bem-estar do país.

Ao tratar das relações entre o princípio republicano e a competência tributária, o Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Católica do Estado de São Paulo reafirma ser fundamental que os ideais republicanos prevaleçam quando do exercício do poder de tributar, para que, com isso, se evitem injustiças e arbitrariedades contra o próprio povo, detentor último de todas as competências e poderes republicanos. Nesse sentido, seria absurdo concluir que o mesmo povo que outorga a competência tributária, seja vítima do uso inconsequente desta prerrogativa conferida às pessoas políticas, pelo que, ainda que haja extrema dificuldade de se demonstrar a incompatibilidade do exercício da tributação com o princípio republicano, sempre haverá situações em que isso se mostra flagrante. Em suma¹¹⁵:

¹¹³ Ibidem, 71.

¹¹⁴ Ibidem, 85.

¹¹⁵ Ibidem, 95.

A conclusão a tirar, portanto, é que República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, isto é, deve ser preordenado à manutenção da *res pública*.

Assim, a pessoa política, quando exercitar a competência tributária, deve ter a cautela de verificar se está acolhendo com boa sombra o princípio republicano.

Doravante, sob as novas luzes aqui lançadas acerca da justificação racional ao poder de tributar, novamente devemos nos perguntar: será constitucional a instituição e/ou majoração de tributos cuja expectativa de receita não guarde correção lógica com o incremento das liberdades coletivas? Este infeliz e indesejado quadro de “tributação excessiva” e retorno inviável e desproporcional de resultados afetos à realização das “liberdades coletivas”, guarda amparo na nossa Ordem Constitucional? Será constitucional a instituição e/ou majoração dos tributos, mesmo que a realização de “mais e melhores direitos” seja inviável frente às estruturas estatais existentes? Ou será legítima e juridicamente amparada a insurgência da sociedade brasileira, seja individual ou coletiva, de pleitear a inconstitucionalidade da norma que institui ou majora tributos e cuja expectativa de receita se revele desproporcional ao custo dos direitos?

Sob outro enfoque, continuamos a questionar: podemos admitir a compatibilidade do exercício da competência tributária do Estado ineficaz como sendo compatível com a atual Ordem Constitucional brasileira? Ou cabe ao interprete do Direito, para além da construção de normas que representem a derrocada da ordem econômica e social e, por sua vez, da própria ordem Constitucional, Republicana, Democrática e de Direito, construir normas jurídicas afetas ao exercício da competência tributária que sejam capazes de inferir tais consequências inadmissíveis¹¹⁶, justamente para rechaçar-las, em prol de outras interpretações possíveis, que sejam capazes de assegurar a coesão social, o pacto republicano, a concretização da liberdade e o objetivo fundamental de desenvolvimento nacional?

¹¹⁶ Aqui, referimo-nos às consequências jurídicas, tais quais preconizadas por Neil MacCormick, de violação dos princípios republicanos, da justiça e da proporcionalidade.

Destarte, caso concluamos pela incompatibilidade deste quadro de “tributação excessiva e resultados pífios” com a Constituição da República, não estaríamos impelidos a rever as normas que tratam da competência tributária, cujas limitações tem sido acriticamente admitidas por boa parte da doutrina jurídico-tributária pátria como restritas ao texto normativo dos artigos 150 a 152 da Constituição da República e limitadas ao contexto do capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, tendo em vista que tais interpretações não foram capazes de evitar estas consequências indesejadas, nem fomentar maior bem-estar, nem promover “mais e melhores direitos”; nem garantir o desenvolvimento nacional e à observância dos valores republicanos?

Se razão assiste a Luís Eduardo Schoueri (e acreditamos que sim); se o tributo, enquanto preço da liberdade coletiva, “*tornou-se muito alto e o resultado, pífio*”; se “*o agigantamento do Estado ... já não era garantia de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica*”; se “*a tributação excessiva torna-se inconciliável como o modelo de Estado do século XXI*”¹¹⁷; somos forçados a concluir pela necessidade de reconstrução das normas jurídicas tributárias que tratam da competência tributária. Nesta nova perspectiva de Estado e frente à insuficiência do modelo de Estado Social Fiscal, este dever-poder de tributar, melhor designada de competência tributária, não poderá mais representar um “cheque em branco”. Ao contrário, o exercício da competência tributária deverá estar vinculado ao montante de recursos necessários ao atingimento, efetivo e concreto, de fins de alta relevância constitucional, estrita e detalhadamente previstos e planejados. De outro lado, a incapacidade de planejamento e a comprovada incapacidade de realização, deverão representar limites ao poder de tributar.

Nesta perspectiva, o planejamento da despesa pública deixa de ser uma etapa da realização da despesa, para se tornar pré-requisito indispensável que permita o exercício da competência tributária e a consequente realização da receita.

Enfim, a título de “nova” conclusão parcial, podemos afirmar que o exercício da competência tributária desproporcional e mais gravosa que o “custo” efetivo dos direitos, além de ser incompatível com o princípio da justiça, não guarda qualquer justificação racional que lhe autorize, sendo, portanto, inconstitucional. Em outras palavras, a Constituição da República autoriza ao Estado, apenas e tão somente, a

¹¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit. (nota 12), p. 35 a 37.

instituição e/ou majoração de tributos, cujas respectivas receitas representem o meio, adequado, necessário e proporcional para promover a realização dos direitos.

Mesmo assumida esta conclusão parcial, contudo, um problema remanesce: qual o “custo dos direitos” que servirá de critério para a verificação da adequação do exercício da competência tributária? Será o montante de recursos normalmente gastos pelo Estado para a realização de seus misteres, ainda que de forma ineficiente e desproporcional? Ou será o “custo efetivo dos direitos”, assim considerado o montante de recursos que seria suficiente para a realização dos direitos caso a Administração Pública funcionasse de maneira eficiente? Qual destes dois “custos dos direitos” a coletividade estará obrigada a arcar, de acordo com a atual Ordem Constitucional? Eis o que pretendemos responder no próximo capítulo.

CAPÍTULO 4 – O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

4.1. Sobre a velha necessidade de um novo Estado Brasileiro.

Há mais de vinte anos atrás, pronunciava-se o então Presidente da República do Brasil, Fernando Henrique Cardoso para aduzir que, muito embora a implementação de uma administração pública formal baseada em princípios racional-burocráticos tenha sido fundamental para fazer frente ao patrimonialismo, ao clientelismo e ao nepotismo, tal sistema de administração acabou se revelando lento e ineficiente para a solução dos problemas que o país passou a enfrentar com o advento da globalização econômica, exatamente por se limitar a padrões rígidos de hierarquia e por se concentrar no controle de processos, ao invés do foco em resultados. Em resposta ao problema vislumbrado, aduzia o líder máximo da nação:

É preciso, agora, dar um salto adiante, no sentido de uma administração pública que chamaria de “gerencial”, baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições e que, portanto, se torna “cliente privilegiado” dos serviços prestados pelo Estado. É preciso reorganizar as estruturas da administração com ênfase na qualidade e na produtividade do serviço público; na verdadeira profissionalização do servidor, que passaria a perceber salários mais justos para todas as funções. Esta reorganização da máquina estatal tem sido adotada com êxito em muitos países desenvolvidos e em desenvolvimento¹¹⁸.

Estas palavras, que tinham por escopo apresentar o “Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado”, elaborado pelo então “Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado”, aprovado pelo Presidente da República em novembro de 1995, apontam, de maneira inquestionável, tanto para a necessidade da reforma dos aparelhos de Estado quanto para esclarecer que reforma seria esta,

¹¹⁸ BRASIL. Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado. 1995, p. 06 a 08. Disponível em <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>, acesso em 25/01/2016:

qual seja, a passagem do Estado formal e burocrático, para o Estado com foco em resultados, onde o cidadão “se torna cliente privilegiado”.¹¹⁹

O referido plano identificava três modelos básicos de administração da coisa pública, os quais se sucedem no tempo, sem que nenhuma delas tenha sido inteiramente abandonada.

O primeiro modelo corresponderia à administração pública patrimonialista, na qual *o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano*. Não se diferenciam, neste modelo, a *res publica* e a *res principis*. Cargos públicos são distribuídos entre familiares e afetos, sem quaisquer ponderações acerca da igualdade de oportunidade de ocupa-los. Como decorrência inafastável, o nepotismo e a corrupção se tornam práticas inerentes a este tipo de administração. Quando em confronto aos valores capitalistas e democráticos, então em ascensão, a administração patrimonialista passe a ser percebida como uma excrescência inaceitável.

O segundo modelo se refere à denominada administração pública burocrática, que passa a ser adotada a partir da segunda metade do século XIX, justamente com a missão de superar a corrupção e o nepotismo impregnados às estruturas de governo patrimonialistas. Fundado nos ideais de profissionalização dos prestadores de serviços públicos, de formação de carreiras com racional hierarquia funcional, de impessoalidade e de formalismo, o modelo de administração pública burocrática se estabelece a partir de rígidos processos de contratação de servidores, de compras de produtos e serviços e de atendimento ao público. Os processos rígidos são os meios de combate aos males do sistema anterior e acabam por se tornar mais importantes que os fins do serviço público em si. Mais vale não prestar o serviço sem um rígido processo que lhe assegure legalidade, que prestá-lo a despeito deste valor. O Estado, neste modelo, volta sua atenção para seus processos internos, olvidando-se de sua missão precípua de servir. Embora teoricamente eficaz no controle de abusos, manifesta o imperdoável defeito da ineficiência, da auto

¹¹⁹ Ibidem, p. 06: *Este “Plano Diretor” procura criar condições para a reconstrução da administração pública em bases modernas e racionais. No passado, constituiu grande avanço a implementação de uma administração pública formal, baseada em princípios racional-burocráticos, os quais se contrapunham ao patrimonialismo, ao clientelismo, ao nepotismo, vícios estes que ainda persistem e que precisam ser extirpados. **Mas o sistema introduzido, ao limitar-se a padrões hierárquicos rígidos e ao concentrar-se no controle dos processos e não dos resultados, revelou-se lento e ineficiente para a magnitude e a complexidade dos desafios que o País passou a enfrentar diante da globalização econômica***. (Grifos nossos).

referência e da incapacidade de voltar-se para o serviço aos cidadãos vistos como clientes.

Como resposta às deficiências dos modelos anteriores, o modelo de administração pública gerencial constitui a síntese. Nas exatas palavras extraídas do plano diretor ora estudado, são características da administração pública gerencial:

A eficiência da administração pública - a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário - torna-se então essencial. A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações.

[...]

Na burocracia pública clássica existe uma noção muito clara e forte do interesse público. A diferença, porém, está no entendimento do significado do interesse público, que não pode ser confundido com o interesse do próprio Estado. Para a administração pública burocrática, o interesse público é frequentemente identificado com a afirmação do poder do Estado. Ao atuarem sob este princípio, os administradores públicos terminam por direcionar uma parte substancial das atividades e dos recursos do Estado para o atendimento das necessidades da própria burocracia, identificada com o poder do Estado. O conteúdo das políticas públicas é relegado a um segundo plano. A administração pública gerencial nega essa visão do interesse público, relacionando-o com o interesse da coletividade e não com o do aparato do Estado. A administração pública gerencial vê o cidadão como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços. Os resultados da ação do Estado são considerados bons não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros, como quer a administração pública burocrática, mas porque as necessidades do cidadão cliente estão sendo atendidas.

A partir desta visão, ou seja, identificada a necessidade de implantação de um modelo de administração pública gerencial no Brasil, o ora comentado plano diretor apresenta uma “estratégia de transição”, que inclui três dimensões: a) institucional-legal; b) cultural; c) aperfeiçoamento da gestão pública. Interessa-nos a primeira destas dimensões, “institucional-legal”, que previa a necessidade de emendas à Constituição Federal, entre as quais uma nos interessa de forma especial, por tratar precisamente da reforma administrativa e de seus princípios norteadores, em especial o princípio da eficiência. Esta proposta foi aprovada três anos mais tarde, sob a forma da Emenda Constitucional nº. 19 de 1998.

E é justamente sobre o princípio da eficiência, uma das mais importantes inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº. 19 de 1998, que passaremos a tratar no tópico seguinte.

4.2. Sobre o princípio constitucional da eficiência.

No subtítulo anterior, esforçamo-nos em um resgate histórico acerca da Emenda Constitucional nº. 19/1998. Àquele intérprete do Direito que utiliza das ferramentas preconizadas pelo construtivismo lógico-semântico, tal empreitada não passa de um discurso vazio, sem que destas ponderações possam aflorar quaisquer contribuições à construção da norma jurídica. Para aqueles, contudo, que compreendem o Direito enquanto uma prática argumentativa, tal resgate poderá revelar argumentos determinantes na construção da norma, determinando seu sentido e alcance.

Por essa mesma razão, este será o mote de apresentação do princípio constitucional da eficiência neste tópico. Primeiramente, buscaremos demonstrar nosso argumento teleológico/consequencialista, para apenas então ingressarmos nos argumentos de cunho linguístico e sistemático. Não vemos forma de sermos mais fiéis às premissas eleitas para esta dissertação, em especial no que se refere à doutrina de Neil MacCormick.

Antes, contudo, importante demonstrar a razão deste exercício interpretativo, que não poderia ser outra que não o advento de uma ordem de argumentos que, salvo melhor juízo, acaba por no mínimo ignorar a reforma legislativa proposta. Tal doutrina jurídica, ao que pudemos compreender, de tão arraigada a um modelo de

administração pública burocrática, acaba por se insurgir à vontade do legislador constituinte derivado. Nesse sentido, como representante desta corrente doutrinária, emblemático o posicionamento de Celso Antônio Bandeira de Mello¹²⁰ ao tratar do princípio da eficiência:

Quanto ao princípio da eficiência, não há nada que dizer sobre ele. Trata-se, evidentemente, de algo mais do que desejado. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma aspiração dos que buliram no texto. De toda sorte, o fato é que tal princípio não pode ser concebido (entre nós nunca é demais fazer ressalvas óbvias) senão na intimidade do princípio da legalidade, pois jamais uma suposta busca de eficiência justificaria postergação daquele que é o dever administrativo por excelência. Finalmente, anote-se que este princípio da eficiência é uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da boa-administração.

¹²⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Curso de Direito Administrativo Brasileiro. 22ª Ed. rev. e atual. – São Paulo: 2007. p. 117 e 118. No mesmo sentido, DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo – 20ª Edição – São Paulo: Atlas, 2007. p. 74 a 76, segundo a qual: “No livro *Parcerias na Administração Pública* (1999:241), já tivemos a oportunidade de realçar a acentuada oposição entre o princípio da eficiência, pregado pela ciência da Administração, e o princípio da Legalidade, imposto pela Constituição como inerente ao Estado de Direito. Lembremos, então, o ensinamento de Jesus Leguina Villa (1995:637) a respeito dessa oposição entre os dois princípios quando o autor afirma: Não há dúvida de que a eficácia é um princípio que não deve subestimar na Administração de um Estado de Direito., pois o que importa aos cidadãos é que os serviços públicos sejam prestados adequadamente. Daí o fato de a Constituição o situar no topo dos princípios que devem conduzir a função administrativa dos interesses gerais. Entretanto, a eficácia que a Constituição exige da administração não se deve confundir com a eficiência das organizações privadas nem é, tampouco, um valor absoluto diante dos demais. Agora, o princípio da legalidade deve ficar resguardado, porque a eficácia que a Constituição propõe é sempre suscetível de ser alcançada conforme o ordenamento jurídico, e em nenhum caso ludibriando este último, que haverá de ser modificado quando sua inadequação às necessidades presentes constitua um obstáculo para a gestão dos interesses gerais, porém nunca poderá se justificar a atuação administrativa contrária ao direito, por mais que possa ser elogiado em termos de pura eficiência. Vale dizer, que a eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”; e FIGUEIREDO, Lúcia do Valle. Curso de Direito Administrativo – 8ª Ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 64 e 65., para quem: “É de se perquirir o que muda com a inclusão do princípio da eficiência, pois, ao que se infere, com segurança, à Administração Pública sempre coube agir com eficiência em seus cometimentos. Na verdade, no novo conceito instaurado de Administração Gerencial, de “cliente”, em lugar de administrado, o novo “clichê” produzido pelos reformadores, fazia-se importante, até para justificar perante o país, as mudanças constitucionais pretendidas, trazer ao texto o princípio da eficiência. Tais mudanças, na verdade, redundaram em muito pouco de substancialmente novo, e em muito trabalho aos juristas para tentar compreender figuras emprestadas sobretudo do Direito Americano, absolutamente diferente do Direito Brasileiro.”

Nota-se, a toda evidência, que esta doutrina não logrou compreender o sentido e o alcance da reforma pretendida pelo constituinte derivado. Criando uma contraposição entre o princípio da eficiência e o princípio da legalidade, acabou por confessar a falta de compreensão, primeiramente, de que os ideais republicanos e a centralidade do alcance de resultados positivos no que se refere ao atendimento da coletividade pagadora de tributos não poderá ser mitigado por razões de índole formal. Em segundo lugar, não foi capaz de compreender que a busca da eficiência e o foco em resultados jamais significou fazer pouco caso da legalidade¹²¹. Ao contrário, pretende ir além desta, não se contentando com o respeito formal à legalidade que não logra atingir os objetivos constitucionalmente previstos de atendimento ao cidadão. Doravante, em face ao princípio da eficiência, quer-se dizer que além de “cumprir a Lei”, deverá a Administração Pública atingir metas, entregar resultados¹²².

Em contraposição à doutrina acima referida, eis os nossos argumentos, de índole teleológico-avaliativos ou consequencialistas, não sem antes esclarecer ao quê tal tipo de argumento se refere.

Afirma MacCormick que, de fato, tanto os argumentos linguísticos quanto os argumentos sistêmicos, têm um papel de extrema relevância na interpretação dos textos normativos. Todavia, ainda remanescem importantes valores que, sem dúvidas, são e merecem ser considerados enquanto argumentos importantes para a interpretação. Nas palavras do citado filósofo, “uma razão óbvia para preferir uma possível interpretação à outra consiste nas implicações práticas que ela pode ter no sentido de atingir os objetivos da reforma postulada, removendo o defeito ou suprimindo o tal mal”¹²³.

¹²¹ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno* – 13ª. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 132: “O princípio da eficiência vem suscitando entendimento errôneo no sentido de que, em nome da eficiência, a legalidade será sacrificada. Os dois princípios constitucionais da Administração devem conciliar-se, buscando esta atuar com eficiência, dentro da legalidade.”

¹²² BRUNO, Reinaldo Moreira. *Direito Administrativo* – Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 72.: “Este princípio coloca-nos diante da seguinte conclusão: não basta a atividade administrativa encontrar-se em conformidade com a legalidade; deve também exigir resultados da ação no atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros de forma satisfatória.” No mesmo sentido, MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro* – 37ª Edição atual. – São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 98: “É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com a legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros”.

¹²³ MACCORMICK, Neil. *Retórica e Estado de Direito*. Pág. 176.

Aduz Neil MacCormick que as leis são o produto de uma atividade racional e teleológica, voltada à realização de programas políticos estruturados e voltados a realização da justiça e do bem comum. Afirma que “aqueles que participam da edição de uma lei devem supor que algum tipo de valor será alcançado através da sua implementação”¹²⁴. Parece claro, portanto, que estas são editadas para, vislumbrando um “problema” ou “mal”, corrigi-lo. As intenções do parlamento, revertidas em lei, parecem ser o guia adequado para a decisão acerca da melhor atribuição dentre várias possíveis e que contemplem, em si, elementos linguísticos e de coerência sistêmica igualmente relevantes.

Nesses termos, entre várias interpretações possíveis e rivais, todas fundadas em argumentos válidos, sejam linguísticos, sejam sistêmicos, de várias espécies e apontando em direções opostas ou até em vários sentidos diversos, parece que a solução acerca da escolha da melhor interpretação deverá passar pela intenção legislativa, ou, em outros termos, deverá levar em consideração os fins objetivamente previstos pela legislação, considerada no contexto do sistema jurídico como um todo.

Não se trata, pois, de avaliar os argumentos interpretativos em ordem, verificando primeiros os elementos linguísticos para, posteriormente, avaliar os argumentos sistêmicos e, somente então, em caso de dúvida ou caso vislumbrada a possibilidade de produção de um resultado absurdo, ou absurdamente injusto, passar à investigação da teleologia legislativa. Não. Parece imprescindível a consideração deste tipo de argumento teleológico ou consequencialista, tanto quanto é imprescindível a ponderação dos aspectos linguísticos e sistêmicos relacionados à legislação objeto da interpretação. Nesse sentido, esclarecedoras as palavras do autor aqui prestigiado¹²⁵:

É “absurdo” no sentido relevante do termo ler uma lei tanto de modo a gerar injustiça por referência a algum princípio legalmente reconhecido de justiça, como de sorte a tornar essa leitura inviável em termos dos objetivos de política pública presumivelmente perseguidos através da legislação. Assim, não seria correto dizer que a categoria dos argumentos teleológico-avaliativos entra em ação

¹²⁴ *idem.*

¹²⁵ *Ibidem*, p. 184.

apenas depois das duas outras categorias terem falhado na determinação de um resultado inequívoco. A consideração de argumentos dessa categoria pode mostrar um absurdo capaz de afastar uma conclusão vinculante *prima facie* acerca do sentido das palavras da lei em sua (adequadamente contextualizada) “significação ordinária”.

Por fim, esclarece MacCormick que não se trata aqui de uma consideração subjetiva a respeito das “intenções pessoais, singulares, de cada um dos legisladores”, mas sim de considerar a intenção da “entidade ideal”, consubstanciada no parlamento, como sendo um dado objetivo, atribuível à legislação objeto da interpretação. E caberá ao Juiz determinar qual a intenção do parlamento, enquanto entidade ideal, que melhor realize os valores subjacentes à própria lei ou às leis que informam ou são informadas pelos dispositivos legais objetos da interpretação. Nesse sentido, esclarecedoras as palavras de Neil MacCormick¹²⁶:

Não é verdade, contudo, que entidades ideais não possam ter intenções – a maior parte da atividade humana envolve um ou outro tipo de ação em grupo. Mas a intenção somente pode ser inferida a partir das leis, tomadas em conjunto com uma presunção de racionalidade e suficiência de informação sobre as circunstâncias que circundam a lei.

Quando a intenção do parlamento está em questão, isso inclui relatórios de certas comissões, trabalhos de certos comitês e coisas do gênero que identificam um certo desvio e propõe possíveis remédios para ele. A “intenção do Parlamento” exerce um papel adequado na interpretação das leis não porque consista em um estado mental próprio a alguém e passível de ser descoberto, que é capaz de explicar com especial autoridade as palavras usadas em certo sentido. Ao contrário, é porque o legislador edita as leis em vernáculo, usando um registro particular; porque atos racionais de legislação se apresentam juntos de uma forma coerente, tanto internamente quanto em relação ao resto do sistema jurídico; porque reformas objetivam sempre remediar algum tipo identificado de deficiência; e porque alguém pode imputar finalmente ao legislador

¹²⁶ Ibidem, p. 179-180.

uma intenção no sentido de interpretarem-se certas palavras de um modo e não de outro. A “intenção” é um modo retoricamente eficiente e legítimo para apresentar uma conclusão sobre o que vem a ser a interpretação mais razoável em um contexto, não um argumento adicional a esse respeito.

Feitas estas considerações, podemos finalmente justificar nosso procedimento. Fizemos questão de trazer a lume as razões que deram origem à Emenda Constitucional nº. 19 de 1998, justamente para que não restem dúvidas acerca de qual o “mal” que a Emenda se propôs a extirpar (aparelho burocrático de Administração Pública) e nem qual o “remédio” imposto pelo legislador constituinte derivado, qual seja, a implementação de um modelo de administração gerencial, com foco em resultados e no “cliente”, fundado no princípio da eficiência. Este, por sua vez, certamente não se trata de mero adorno fluído, mas de verdadeira diretriz, que passou a obrigatoriamente nortear toda a atividade do Estado Brasileiro a partir de 04 de junho 1998. Não se trata, por fim, de mero “enfeite”, submisso ao princípio da legalidade, mas sim, de princípio constitucional de mesma hierarquia. Se a legalidade nos é fundamental por assegurar que lei seja um espelho da vontade do povo; o princípio da eficiência determina que a vontade do povo “saia do papel” e das “teias burocráticas”, para que se materialize.

No mesmo sentido de argumentação, embora construída a partir de marco teórico diverso, caminham as lições de Alexandre de Moraes neste particular. Em análise que pretende relativizar a “discricionariedade” imputada a determinados atos administrativos em face ao princípio da eficiência e do respectivo controle jurisdicional desta “discricionariedade”, ensina o referido autor:

A necessidade de o administrador público atentar para o princípio da eficiência na edição dos atos administrativos discricionários é clara se utilizarmos o método histórico de interpretação em relação à EC nº 19/98, que se funda, especialmente, na interpretação dos antecedentes históricos da norma editada, nas discussões políticas, na tramitação legislativa, nas alterações ocasionadas por pressões políticas, culturais e econômicas. Todos esses fatores, que, segundo Ferdinand Lassale, são os fatores reais de poder, devem ser levados em conta no momento da análise do texto normativo, cuja clara

intenção foi restringir o excessivo arbítrio do administrador público na edição dos atos administrativos discricionários, para se evitarem prejuízos ao interesse público.

Dessa forma, em face da modernização e do agigantamento do Estado, a constitucionalização do Direito Administrativo representou verdadeiro instrumento de combate à corrupção, ao desvio de verbas públicas, e, principalmente, à ineficiência na utilização dos recursos públicos, em todos os níveis da Administração Pública, em defesa da legitimidade do regime democrático.

A ampliação da Jurisdição constitucional no Brasil e a constitucionalização dos princípios que regem a Administração Pública tornam necessária uma maior reflexão consistente na possibilidade de maior ampliação do controle jurisdicional do mérito do ato administrativo, no tocante não só a sua legalidade, impessoalidade e moralidade, mas também em relação à sua eficiência.¹²⁷

Embora por outros caminhos, Emerson Gabardo chega também à conclusão de que, na atual ordem constitucional, a relação entre o que chamou de “Estado Social” e eficiência é necessária:

A compatibilidade entre o chamado Estado Eficiente e o Estado Social é uma decorrência necessária do constitucionalismo social imposto pela Constituição Federal de 1988. Ademais, independentemente de qualquer exigência político-normativa, o princípio da eficiência é inerente à própria estrutura do Estado Interventor, devido à sua perene necessidade de legitimação. Dessa forma, torna-se premente o advento de uma nova mentalidade, de cunho contra hegemônico, que desmitifique os preconceitos e falsas percepções da contemporaneidade, como por exemplo, as que contrapõem eficiência e segurança jurídica.¹²⁸

¹²⁷ MORAES, Alexandre de. Princípio da Eficiência e Controle Jurisdicional dos Atos administrativos Discricionários. RDA - REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. BELO HORIZONTE, ANO 2006, N. 243, SET./DEZ. 2006

¹²⁸ GABARDO, Emerson. Eficiência e Legitimidade do Estado: uma análise das estrutura simbólicas do direito político – Barueri, SP: Manole: 2003. p. 195.

Em que pese a força do argumento teleológico/consequencialista acima exposto, em relação ao princípio da eficiência, não devemos a ele nos limitar.

Necessário, pois, para que bem compreendamos o princípio ora em análise, considerar os argumentos linguísticos e sistêmicos que informam a construção normativa.

4.3. Argumentos linguísticos e o princípio da eficiência.

Para que possamos bem compreender os rumos que pretendemos dar à interpretação do princípio da eficiência abaixo desenvolvida, imperioso rememorarmos três premissas deste trabalho científico. A primeira se refere justamente à concepção de que normas jurídicas não são equivalentes aos textos normativos; que apenas um excerto normativo poderá dar ensejo à produção de mais de uma norma; e uma norma poderá advir da conjugação de vários textos normativos.

Um segundo ponto relevante se refere às características da norma jurídica classificada como princípio. Nas exatas palavras de Humberto Ávila:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.¹²⁹

A terceira premissa que pretendemos rememorar aqui se relaciona às características do argumento linguístico, nos termos das lições de Neil MacCormick, segundo o qual o primeiro tipo de argumentos linguísticos se refere, basicamente, ao “sentido claro” das palavras usadas na linguagem ordinária consideradas em seu contexto, pelo que o sentido das expressões será sempre contextual, pois considera as palavras no contexto das frases e sentenças em que estão insertas. Já as sentenças, são apreendidas no contexto de textos mais amplos; estes serão

¹²⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 16ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 225.

considerados no contexto do tipo de escrita escolhido e quanto à sua finalidade prática e implicações. Eis as orientações do filósofo do Direito:

É bastante óbvio que o uso de palavras em linguagem ordinária (natural) para construir sentenças repousa no caráter “composicional” da contribuição que cada palavra dá ao sentido completo daquilo que está sendo dito ou escrito. Um usuário competente da linguagem apreende o sentido da sentença inteira a partir das contribuições de todas as palavras tomadas em conjunto em um determinado cenário, em um contexto no qual cada palavra contribui com um repertório de possíveis sentidos disponíveis¹³⁰.

Feitas estas considerações iniciais podemos ingressar na interpretação linguística do texto normativo contido no caput do artigo 37 da Constituição da República.

Atendo-nos ao que interessa investigar, dispõe o referido artigo que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Segundo o Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa, “eficiência” significa: “poder, capacidade de ser efetivo, efetividade, eficácia; virtude ou característica de (alguém ou algo) ser competente, produtivo, de conseguir o melhor rendimento com o mínimo de erros e/ou dispêndios”. Para o mesmo dicionário, além disso, o significado de eficiente é: “que se caracteriza pelo poder de produzir um efeito real; que produz o seu efeito específico; eficaz; cujas características ou qualidades ou cujo equipamento cria condições apropriadas ou ideais para a consecução de determinada finalidade; que obtém resultados efetivos com o mínimo de perdas ou na consecução de um fim; competente, capaz”¹³¹.

Nesse sentido, a primeira conclusão que poderíamos tirar é que não há, necessariamente, uma diferença entre o significado de “eficiência” para o significado de “eficácia”, ao menos não no sentido vernacular, o que talvez possa ajudar a

¹³⁰ MACCORMICK, Neil. Retórica e Estado de Direito. Pág. 167.

¹³¹ HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro, 1ª Ed. Objetiva, 2009.p. 723

explicar a absoluta ausência de uniformidade desta questão na doutrina de Direito Administrativo.

No que se refere ao significado jurídico da expressão, também parece não haver maiores divergências quanto à referida identidade¹³². Nesse sentido, Marçal Justen Filho denomina a norma, sem distinções entre os conceitos o “princípio da eficiência”, também como “princípio da eficácia estatal”. Para este autor, são aspectos fundamentais do direito administrativo, decorrentes do próprio princípio republicano, a vedação ao desperdício e do mau uso dos recursos públicos destinados à satisfação de necessidades coletivas. Para o autor, “é necessário obter o máximo de resultados com a menor quantidade possível de desembolsos”¹³³.

Muitas são as “eficiências”, no entanto, a depender daquilo que se prioriza atingir, a meta estabelecida. Por tal razão, adverte ainda Marçal Justen Filho que a afirmação de que as atividades estatais devem ser norteadas pelo princípio da eficiência não significa dizer que deverá o Estado procurar o lucro ou priorizar a formação de riquezas. Ao contrário, para além da racionalidade puramente econômica, o “princípio da eficiência” contido no artigo 37 da Constituição da República se refere ao imperativo de se combater os desperdícios, evitar falhas. As ações e omissões do Estado devem ser efetivas no que se refere à conquista e ampliação de liberdades coletivas, com o mínimo custo possível, consideradas as capacidades e possibilidades da tecnologia e do conhecimento humano.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto diferencia a “mera eficácia”, relacionada ao poder-dever de administrar próprio do modelo de administração burocrática, do

¹³² Em sentido contrário, CUNHA, Leonardo Carneiro. A previsão do Princípio da Eficiência no Projeto do Novo Código de Processo Civil Brasileiro - Revista de Processo - vol. 233/2014, p. 65 – 84, Jul/2014 DTR\2014\3352, para o qual os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade não devem ser confundidos. Segundo o autor, muito embora a doutrina, em especial do Direito Administrativo, tratem eficiência como eficácia ou como efetividade ou as tratem como expressões sinônimas, a eficiência não se confunde nem com a eficácia e nem com a efetividade. Para o referido autor, “eficácia” se refere à “aptidão para produzir efeitos”. Trata-se de um dos três planos do fenômeno jurídico (existência, validade e eficácia) e, portanto, se refere à aptidão da norma de, uma vez ocorrido o antecedente normativo, gerar efeitos jurídicos. “Efetividade”, por sua vez, seria atributo empírico das normas jurídicas, suscetível de desenvolvimento histórico. Se refere ao cumprimento, pelos destinatários da norma, de seus mandamentos. Conforme explica o Professor da graduação e pós graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, “a efetividade é, então, “uma medida de realização concreta (= posterius fático) dos efeitos calculados in abstrato na norma jurídica (= prius lógico)”. Em que pese os argumentos de autor acima referido, entendemos que este confunde o “princípio da eficiência” e seu sentido e alcance constitucionalmente previsto para informar a atuação do Estado, com as características atribuíveis ou relativas às normas jurídicas (eficiência, eficácia e efetividade).

¹³³ JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo, 8ª Ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.p. 182 e 183.

conceito de “eficiência”, surgido da necessidade de superação desta “mera eficácia” e que se refere ao dever da boa administração, pautado por novos conceitos gerenciais que tiveram grande influência do direito anglo-saxão, o qual há havia reconhecido há tempos a insuficiência da prática de atos administrativos que, em que pese atender os disposto na Lei, não são capazes de lograr o melhor atendimento possível das finalidades previstas em Lei¹³⁴. Em síntese de sua definição:

Entendida, assim, a eficiência administrativa, como a melhor realização possível da gestão dos interesses públicos, em termos de plena satisfação dos administrados, com os menores custos para a sociedade, ela se apresenta, simultaneamente, como um atributo técnico da administração, como uma exigência ética a ser atendida, no sentido weberiano de resultados, e como um característica jurídica exigível, de boa administração dos interesses públicos.¹³⁵

Hely Lopes Meirelles entende eficiência como presteza, perfeição e rendimento funcional, exatamente nas mesmas palavras eleitas por José Cretella Jr.. Este, no entanto, acrescenta a detalhamento de que sejam aferidas a produtividade e a adequação técnica para atingimento das finalidades sob a responsabilidade da Administração Pública, ou seja, “que produza resultados favoráveis ao interesse da sociedade”¹³⁶.

Para Odete Medaur, o vocábulo está ligado à ideia de ação voltada a produção de resultado rápido e preciso. Devidamente adaptado este conceito para a Administração Pública, o princípio da eficiência exige o agir sempre visando auferir resultados que satisfação à população em suas carências. Em suas palavras, aduz a autora que “eficiência contrapõe-se a lentidão, a descaso, a negligência, a omissão, características habituais da administração pública brasileira, com raras exceções”¹³⁷.

Uma última contribuição ao tema em tela merece destaque, pelo rigor analítico a respeito do conteúdo do Princípio da Eficiência, em especial quando

¹³⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005. p. 106.

¹³⁵ Idem, p. 107.

¹³⁶ CRETELLA JR., José. Curso de Direito Administrativo, Ed. Rev. e Atual – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002. p. 72.

¹³⁷ MEDAUAR, Odete. Direito Administrativo Moderno – 13ª. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 132.

confrontado em situações possíveis de aplicabilidade. Trata-se da doutrina de Humberto Ávila, para o qual o princípio da eficiência se refere à maneira pela qual a administração deve atingir os seus fins, bem como às medidas adotadas e aos fins perseguidos. Extrai-se do direito anglo-saxão duas exigências oriundas do dever de eficiência, quais sejam, “o dever de atingir o máximo do fim com o mínimo de recursos (efficiency); o dever de, com um meio, atingir o fim ao máximo (effectiveness)”¹³⁸.

No que refere ao custo financeiro, entende Humberto Ávila que este é apenas um dos aspectos da eficiência que devem ser ponderados, não se podendo admitir que o princípio da eficiência exija sempre a aquisição de produtos e serviços menos custosos, ainda que, por exemplo, sejam menos aptos à realização dos fins pretendidos, sejam menos duráveis ou sejam menos práticos e adequados ao uso a que se destinam. Importa, assim, não a assunção cega do menor custo, mas a ponderação de custo e benefício. Destarte, numa escolha dentre dois meios possíveis para se atingir determinado fim, em que o primeiro causa pouca restrição às liberdades individuais dos cidadãos envolvidos mas se mostra extremamente custoso, enquanto o segundo meio inverte a equação, mostrando-se pouco custoso mais extremamente constrangedor das liberdades, não se pode dizer, a princípio, que o princípio da eficiência determine a assunção do meio menos custoso. Neste caso, a decisão a respeito da eficiência dependerá de uma análise de proporcionalidade, estritamente delimitada no caso concreto. No entanto, quando estamos diante de uma situação em que as restrições impostas por ambos os meios possíveis às liberdades individuais são equivalentes, não importando qual dentre vários meios possíveis se adote, a escolha do meio menos custoso é medida que se impõe.

Para Humberto Ávila, ainda, em virtude da influência do princípio da proporcionalidade sobre a ideia de eficiência, não se deve esperar que o Estado realize “ao máximo” as finalidades administrativas. Em outros termos, não devemos esperar necessariamente o “melhor desempenho possível” e a realização “máxima” de fins. Isso também não significa desatender as finalidades propostas, ou atendê-las de modo insatisfatório. Atender igualmente aos princípios da eficiência e da

¹³⁸ ÁVILA, Humberto. *Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 15/09/2015.

proporcionalidade nos faz perceber que o que se exige do Estado, a partir do uso de meios adequados, necessários e proporcionais, é que, efetivamente, atinja o fim.

Mas “o que significa um meio ser adequado à realização de um fim?”¹³⁹ Para responder esta questão é necessário considerar as relações existentes entre os meios disponíveis e o fim almejado. Tais relações podem envolver três aspectos, quais sejam: o quantitativo (um meio poderá promover menos, igualmente, ou mais o fim que o outro); o qualitativo (um meio poderá promover pior, igualmente, ou melhor o fim que o outro meio); e o probabilístico (um meio pode promover com menos, igual ou mais certeza o fim do que outro meio)¹⁴⁰.

Em decorrência destas correlações entre meios e fins, é possível concluir pela exigência de que a Administração Pública escolha sempre o modo melhor, mais intenso e mais seguro? Ou o que se pode exigir é que o meio escolhido seja apto à realização do fim? Neste particular, somos obrigados a discordar do autor, que se contenta com a segunda exigência.

Explica Humberto Ávila que, primeiramente, “nem sempre é possível — ou mesmo plausível — saber qual, dentre todos os meios igualmente adequados, é o mais intenso, melhor e mais seguro na realização do fim”. Tendo em vista a absoluta dificuldade e, por vezes, a inviabilidade de se precisar, em uma de cada situação submetida à decisão dos gestores, qual meio revela os melhores aspectos para a realização do fim, tal exigência se revelaria um empecilho à Administração. Uma segunda razão, expõe o autor, para que a exigência da eficiência se refira à adoção de um meio que efetiva atinja o fim pretendido, sem que se possa exigir o “melhor, mais intenso e seguro”. Sustenta que é próprio da tripartição de funções estatais o respeito às decisões levadas a cabo, legitimamente, pelos Poderes Legislativo e Executivo. A liberdade da administração seria previamente reduzida, se, posteriormente à adoção da medida, o aplicador pudesse dizer que o meio escolhido não era o mais adequado. Segundo defende, um mínimo de liberdade de escolha é inerente ao sistema de divisão de funções, pelo que cada Poder deveria conservar uma prerrogativa de avaliação. Por fim, Humberto Ávila esclarece que, ainda que a administração não tenha o dever de escolher o “mais intenso”, o “melhor” e o “mais seguro”, tampouco poderá escolher o meio “menos intenso”, “pior” e “menos seguro” para atingir um fim. Para o autor:

¹³⁹ Ibidem, p. 22

¹⁴⁰ Idem.

A instituição de fins a serem promovidos pela administração impede que ela escolha meios que não os promova de modo satisfatório. Essa exigência mínima de promoção dos fins atribuídos à administração é o próprio dever de eficiência administrativa. Eficiente é a atuação administrativa que promove de forma satisfatória os fins em termos quantitativos, qualitativos e probabilísticos. Para que a administração esteja de acordo com o dever de eficiência, não basta escolher meios adequados para promover seus fins. A eficiência exige mais do que mera adequação. Ela exige satisfatoriedade na promoção dos fins atribuídos à administração. Escolher um meio adequado para promover um fim, mas que promove o fim de modo insignificante, com muitos efeitos negativos paralelos ou com pouca certeza, é violar o dever de eficiência administrativa. O dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência de promoção satisfatória dos fins atribuídos à administração pública, considerando promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim.¹⁴¹

Segundo pensamos, não há norma que autorize o administrador a se desviar do objetivo, sempre presente e inafastável, de atingir o meio “melhor, mais intenso e mais seguro”. Se tal descoberta não é de possível aferição e avaliação, tampouco será possível questionar a decisão levada a cabo pelo Estado. No entanto, uma vez apurado que um determinado meio é o “melhor, mais intenso e mais seguro”, seja de plano ou posteriormente ao “calor dos fatos” que demandaram a decisão, adotá-lo é medida que se impõe, imediatamente a partir desta verificação. A apuração da responsabilidade subjetiva (presença de dolo, imprudência, imperícia ou negligência) do agente público revelará se era possível ao agente, dadas as características do caso concreto, escolher corretamente dentre os meios disponíveis, de modo que, ainda que se vislumbre meio mais eficiente e que não fora acolhido pelo agente público, não necessariamente este deverá ser responsabilizado. Pensamento contrário, tal qual o apresentado por Ávila, tende à “acomodação”, à estagnação e ao “meramente adequado”, incompatível com um modelo de administração gerencial, tal qual preconizada pela Emenda 19/1998, que exige constantes

¹⁴¹ Ibidem, p. 23

reavaliações, voltadas à melhoria contínua. Por fim, a partir do momento em que o meio “melhor, mais intenso e mais seguro” é conhecido e reconhecido enquanto tal, não remanesce discricionariedade capaz de sustentar o uso de meio “menos” adequado. A eficiência exige a escolha do meio que revela o melhor custo/benefício, cabendo ao Judiciário intervir na escolha equivocada.

De todo modo, a partir desta singela revisão bibliográfica a respeito do aspecto semântico do princípio da eficiência, o que se pode dizer é que há dois consensos importantes a respeito do sentido vocábulo “eficiência” que, não por acaso, acabam revelando o seu núcleo de significação quando compreendido enquanto princípio constitucional.

O primeiro destes consensos diz que uma Administração eficiente é aquela que auferir resultados. Não quaisquer resultados, relativos à aplicação direta da lei ou regulamento, mas sim resultados relacionados à finalidade que a Lei editada pretendia alcançar do seio social. O princípio da eficiência, neste sentido, exige que a Administração Pública, para além de uma medição autorreferente do resultado de sua atuação, meça seus resultados com base nas conquistas de fato auferidas pela população em termos de ampliação quantitativa e qualitativa de direitos. Destarte, não basta, por exemplo, que um posto de saúde comprove que fez cem atendimentos por dia/útil, conforme determinado pela legislação de regência. Para comprovar que atendeu ao “princípio da eficiência”, necessário que a respectiva secretaria da saúde demonstre que através destes 100 atendimentos por dia/útil, foi capaz de adequadamente tratar os pacientes, que os índices de retorno em face do mesmo problema foram baixos, que as pessoas se sentiram bem atendidas e sentem que seus estados de saúde melhoraram em virtude do atendimento recebido, que a população está satisfeita tanto no que se refere à qualidade e à tempestividade do atendimento, que a necessidade de atendimento médico vem caindo ao longo do tempo, em face aos trabalhos de conscientização que são feitos conjuntamente ao atendimento prestado, dentre outros “indicadores” que devem ser eleitos para apurar o respeito ao princípio constitucional da eficiência.

O segundo “consenso” que podemos extrair da revisão da literatura de direito administrativo acima empreendida, a respeito do sentido do vocábulo “eficiência” quando considerado enquanto princípio constitucional, é o que se refere à relação de custo/benefício. Para além de aferir resultados no seio social, tais resultados deverão guardar uma relação de proporcionalidade com os recursos despendidos.

No exemplo que vislumbramos acima, ainda que a população esteja extremamente satisfeita com a qualidade dos atendimentos prestados pelo posto de saúde e que os indicadores de qualidade estão sendo satisfatoriamente atingidos, não se poderá reputar “eficiente” aquele serviço que despende mais recursos que o necessário para a sua realização. Não é salutar, por exemplo, que o custo dos serviços públicos possa vir a ser exponencialmente maior que o custo de serviços idênticos oferecidos pela iniciativa privada. No que se refere à compra de materiais, contudo, é absolutamente inadmissível que o setor público venha a pagar mais que os particulares na compra de um produto idêntico¹⁴². Não se trata pois de “eficiência” meramente financeira, como a supor que se adquira produtos e serviços sempre pelo “menor preço”, em termos absolutos. A questão aqui é de verificação da relação de custo/benefício, a ser aferida em cada caso concreto e com fulcro na finalidade pretendida.

Em síntese, no que se refere ao aspecto semântico do “princípio da eficiência”, tal se refere ao alcance de resultados afetos ao aumento e melhoria das denominadas “liberdades coletivas”, respeitada a melhor relação possível de custo/benefício.

4.4. O alcance do Princípio Constitucional da Eficiência.

Uma vez investigado o conteúdo semântico do princípio de eficiência, importante para nossas futuras pretensões que investiguemos o alcance deste princípio. A pergunta que se pretende ver respondida aqui é: Todas as funções do Estado estão igualmente sujeitas à observância do Princípio da Eficiência?

Uma primeira leitura do caput do artigo 37 da Constituição da República poderia nos sugerir que a questão é singela, ao dispor que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal

¹⁴²Apenas a título ilustrativo, antes de concluirmos a redação desta dissertação, foram publicados no Diário Oficial do município do Rio de Janeiro 12 decretos que visam estipular valores máximos de compra de materiais hospitalares, os quais, caso inobservados, darão ensejo à aplicação de multa. Isto porque o TCM teria apurado uma série de indícios de superfaturamento de materiais. Neste exemplo, ainda que estivéssemos diante de um atendimento ao público exemplar (o que, infelizmente, está longe de ser a realidade), ainda assim estaríamos diante de um caso de afronta direta ao Princípio da Eficiência, no que refere ao aspecto da relação custo/benefício. <http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/01/prefeitura-do-rio-publica-decretos-para-aumentar-fiscalizacao-de-oss.html>

e dos Municípios obedecerá...”. A dúvida que se coloca, no entanto, a partir da literalidade do texto normativo em tela, é saber se, a partir da expressão “administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes”, a melhor construção normativa é a que submete toda e qualquer esfera de poder estatal, no exercício de toda e qualquer função do Estado (administrativa, legislativa e/ou judiciária) aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (interpretação ampla); ou, ao contrário, a melhor interpretação é aquela que restringe a obediência aos princípios referidos apenas quando do exercício das funções administrativas do Estado, sejam elas desempenhadas pelo Poder Executivo (função típica), ou pelos Poderes Legislativo e Judiciário (funções atípicas).

A resposta oferecida por Emerson Gabardo para este questionamento é categórica, ao dispor:

Por outro lado, em uma concepção abrangente, não seria correto falar em “eficiência administrativa”, mas sim em “eficiência do Estado”, pois não se pode acreditar que somente nas funções administrativas o Estado precisaria ser eficiente. São, portanto, passíveis de submissão ao ideal de eficiência também as funções judiciárias e legislativas (além daquelas de cunho propriamente governamental).¹⁴³

No mesmo sentido, pela expressão “eficiência estatal”, Marçal Justen Filho parece defender a ideia de que o princípio de eficiência não é um imperativo dirigido unicamente à função administrativa do Estado, mas sim um imperativo voltado ao agir do Estado Brasileiro, seja em suas funções administrativas, legislativas e/ou judiciárias.

De fato, no que se refere ao contexto normativo, ou seja, avaliado o princípio da eficiência à luz do Ordenamento Jurídico como um todo, ficará difícil afirmar que

¹⁴³ GABARDO, Emerson. Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa – São Paulo: Dialética: 2002. p. 18 e 19. O autor traz a lume, no mesmo sentido, a doutrina de ALFONSO Parejo. Eficacia e Administracion – Tres Estudios. Madrid: Instituto Nacional de Administración Publica, 1995, p. 90.; ao ressaltar que: “a afirmação política e social dos valores do Estado se dá fundamentalmente sobre a vertente administrativa. Mas que é possível extrair da Constituição (no caso espanhol, mas o exemplo é compatível com o sistema constitucional brasileiro) a imposição da eficiência ao Poder Legislativo, quando impõe critérios de eficiência e economia na programação orçamentária; e também ao Judiciário, quanto estabelece o Direito Fundamental à efetividade da tutela jurisdicional”.

o princípio da eficiência deverá ser observado apenas quando do exercício de funções administrativas, nada se podendo exigir no que se refere às funções legislativas e judiciárias.

No que se refere à função jurisdicional, o que vemos é uma caminhada sem tréguas, seja por parte do constituinte derivado, seja por parte do legislador ordinário, em busca da realização da eficiência. Nesse sentido, temos a Emenda Constitucional nº. 45 de 2004 que consagrou a razoável duração do processo e o acesso aos meios que garantam a celeridade de sua tramitação como um direito fundamental (artigo 5º, LXXVIII). Esta mesma Emenda à Constituição da República foi responsável pela criação do Conselho Nacional de Justiça, cuja competência inclui, no que se refere à eficiência, o controle do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes; a elaboração semestral de relatório estatístico sobre processos e sentenças prolatadas, por unidade da Federação, nos diferentes órgãos do Poder Judiciário e a elaboração de relatório anual, propondo as providências que julgar necessárias, sobre a situação do Poder Judiciário no País. Como consagração desta busca por eficiência no exercício da função jurisdicional, o Novo Código de Processo Civil, Lei nº. 13.105/2015, em seu artigo 8º, assim dispôs:

Art. 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência¹⁴⁴.

Desta feita, não temos dúvidas de que a eficiência é sim um princípio de ordem constitucional que irradia efeitos também à função jurisdicional do Estado. Mas poderíamos falar o mesmo em relação à função legislativa? Deverá esta função estatal ser pautada por uma correlação de adequação entre meios e fins e à uma análise de custo/benefício?

Para responder esta questão, precisamos diferenciar duas situações. Um primeiro aspecto da atividade legislativa diz respeito ao processo legislativo em si, ou seja, à tramitação de projetos nas comissões e Casas Legislativas. Quanto a este aspecto, relativo ao procedimento, a observância do princípio da eficiência estaria assegurada sempre que devidamente respeitadas as disposições constitucionais,

¹⁴⁴ BRASIL. Lei nº. 13.105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.

legais e regimentais que ordenam o processo de produção de Leis. Em relação a este aspecto, o único meio admitido para a realização do fim, que é a própria Lei, será o respeito às normas que regulamentam o processo legislativo.

No entanto, no que se refere ao mérito, ao teor dos projetos legislativos colocados à sua apreciação, sejam eles projetos de emendas à Constituição, de Leis Complementares ou Ordinárias, dois motivos principais, de ordem lógica, obrigam o Poder Legislativo à observância do princípio da eficiência.

O primeiro motivo que obriga o Estado, no exercício da função legislativa em sentido estrito, à verificação acerca da presença, no projeto de texto normativo posto à sua apreciação, da melhor adequação possível dos meios propostos aos fins que se pretende atingir, bem como o respeito a melhor relação de custo/benefício, se refere justamente à necessária observância do postulado da proporcionalidade, nas suas dimensões de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Nesse sentido, para citarmos um exemplo, certamente seria inconstitucional a norma que determinasse ao juiz de 1º grau, em processo judicial, que, após a apresentação da contestação, do saneamento do feito e da produção de todas as provas admitidas, seja oportunizado ao réu formular nova contestação e requerer a produção de novas provas, quantas vezes entender necessário. Ainda que tal norma jurídica estivesse fundada na pretensão de dar máxima amplitude aos princípios da ampla defesa e do contraditório, parece inquestionável que tal medida viola o postulado da proporcionalidade, dada à sua inadequação e desnecessidade, bem caracterizadas pela possibilidade de se impedir a finalização do processo. Nesse sentido, o direito de efetivo acesso à Justiça, ou seja, o direito à prestação jurisdicional eficiente, que seja capaz de entregar ao autor uma resposta ao seu pedido, seria o fundamento da inconstitucionalidade da norma em debate. No mesmo sentido, seria inconstitucional a Lei que determinasse aos órgãos do Poder Executivo a renovação de todos os seus computadores anualmente. Ainda que sob a justificativa da necessidade de modernização constante dos equipamentos de informática para o bom desempenho das funções administrativas, a renovação anual dos computadores não revelaria um ganho de desempenho proporcional com o montante de recursos despendidos. Assim, o postulado da proporcionalidade impede que o Poder Legislativo edite normas que, manifestamente, violem o princípio da eficiência.

Uma segunda decorrência lógica obriga, ao nosso ver, o Poder Legislativo a observar o princípio da eficiência, quando da apreciação de projetos de texto normativo posto à sua apreciação, que se refere à relação harmônica entre os três poderes. Isto porque, se caberá ao Judiciário apreciar as violações ao Princípio da Eficiência levadas a efeito pelo Poder Executivo, nenhuma razão de ordem lógica poderia justificar o tratamento diferenciado dos atos do Poder Legislativo. Se lesões “em tese” ao princípio da eficiência podem ser vislumbradas a partir do texto normativo produzido pelo Poder Legislativo, tais lesões poderão, desde logo, ser identificadas e impedidas pelo controle abstrato de constitucionalidade.

Em síntese, a observância do princípio da eficiência é medida que se impõe ao Estado brasileiro no exercício de suas funções, sejam elas administrativas, legislativas e judiciárias, não havendo possibilidade de adequação lógico-sistemática ao ordenamento jurídico brasileiro de pensamento diverso.

4.5. A (re)construção do princípio da eficiência e suas implicações.

Apresentados os nossos argumentos teleológico/consequencialistas, linguísticos e sistêmicos, podemos finalmente dar fim ao presente trabalho interpretativo.

Nesse sentido, podemos doravante afirmar que o Princípio da Eficiência é norma jurídica, que tem por escopo determinar que o Estado Brasileiro, quando no exercício de suas funções administrativas, legislativas e judiciárias, vise sempre maximizar resultados, não em relação aos seus processos internos, mas fundamentalmente em relação ao seu “cliente final”, a sociedade brasileira, especialmente no que se refere: 1) à conquista dos objetivos fundamentais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária; de garantia do desenvolvimento nacional; de erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e de promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, e; 2) a maximização da realização de direitos e garantias fundamentais e sociais constitucionalmente previstos; pretendendo sempre realizar o melhor, mais amplo e mais seguro desempenho, respeitada a melhor relação de custo/benefício.

Construída, pois, a norma jurídica, devemos, doravante, refletir sobre as necessárias implicações decorrentes da influência do princípio da eficiência sobre o exercício do poder de tributar. E isto porque, considerado o alcance do princípio da eficiência sobre toda e qualquer função estatal, seja ela realizada por qualquer um dos Poderes do Estado, de qualquer uma das pessoas políticas de direito público interno, conforme demonstrado acima, não há qualquer justificativa lógica/racional que assegure ao Estado a prerrogativa de não observar o princípio da eficiência no que se refere ao exercício da competência tributária.

Se a competência tributária é um dos instrumentos através dos quais o Estado obtém suas receitas; se as receitas são fundamentais para a realização dos direitos; e se ao Estado compete, de um lado, retirar do seio social apenas o montante de riqueza estritamente necessária para a realização destes misteres e, de outro, buscar a excelência de suas ações, considerada a melhor relação de custo/benefício; imperiosa a conclusão de que os limites do exercício da competência tributária deverão ser obtidos a partir das correlações de custo/benefício.

Em outros termos, é indubitável que será a partir das relações de melhor custo/benefício que se deverá apurar o montante de recursos que o Estado necessita para poder realizar os objetivos da nação, e, por decorrência, se poderá apreciar a justiça da carga tributária imposta sobre a coletividade. Se, no Estado do século XXI, a tributação que não guarde correlação direta com a realização das liberdades coletivas não tem razão de existir, é ilegítima e injusta para com a coletividade-contribuinte, é justamente a partir das relações de custo/benefício afetas à concretização de cada um dos direitos consagrados na Carta Constitucional que poderemos aferir os limites para o exercício da competência tributária.

Aqui cabem algumas considerações. Assumir esta conclusão, ao nosso sentir, inevitável, não afasta a complexidade de concretização, no mundo dos fatos, desta construção normativa. De fato, materializar concretamente o ideal da eficiência no aparelho de Estado brasileiro é uma tarefa árdua. Pressupõe uma mudança radical de cultura organizacional, que supere a cultura burocrática de mera satisfação de regulamentos internos, para se concentrar na fixação de objetivos claros a serem alcançados junto à sociedade.

Esta nova cultura de gestão por resultados, elevada ao caráter de princípio constitucional e de observância obrigatória pelo Estado brasileiro não se satisfaz, por

exemplo, com o mero cumprimento da carga horária de trabalho e a transmissão dos conteúdos predeterminados em legislação específica pelo professor de ensino fundamental (metas burocráticas). Ao contrário, no modelo de administração gerencial, a meta será fixada no nível de alfabetização efetivamente alcançado pelo aluno, aferida por sistema de avaliação probo e independente. Ao posto de saúde não bastará informar o número de atendimentos realizados, nem o total de receitas auferidas e despesas realizadas. Compete-lhe, isto sim, demonstrar a efetividade de seu atendimento junto à população no que se refere à sua celeridade, eficácia do tratamento, quedas nos índices de reincidência e demonstração de indicadores de conscientização preventiva. No que se refere à atividade jurisdicional, mais que cumprir a jornada de trabalho, respeitar os respectivos regimentos internos e efetuar o levantamento de processos julgados, compete-lhe a pacificação social, a uniformização de entendimento, a lavratura de decisões pedagógicas e que tenham o condão de evitar preventivamente a instauração de conflitos. Enfim, o modelo de gestão por resultados ou modelo de administração gerencial pressupõe a fixação de objetivos e aferição de resultados junto à comunidade, beneficiária dos serviços públicos, e não em metas autorreferentes e indiferentes à melhoria da qualidade de vida da coletividade. Pressupõe medição, controle e reavaliação constante de procedimentos e consequentes resultados. Pressupõe, enfim, gerenciamento.

Nesse sentido, não ignoramos a distância existente entre a realidade do aparelho de Estado brasileiro e este modelo de administração gerencial. Também não temos dúvidas acerca das imensas dificuldades de modificação da cultura de administração da coisa pública, marcadamente burocrática e política, para uma cultura de gestão técnica, pautada em resultados. Em que pesem todos estes fatores, a cultura de gestão do aparelho de estado pautada na eficiência foi alçada à categoria de princípio constitucional e deve, portanto, ser construída e implementada de forma célere, ainda que gradual. E para além de ser um imperativo constitucional, também não restam dúvidas da necessidade de implementação deste modelo de gestão pautado em resultados para que se concretizem as liberdades coletivas tão almejadas pela comunidade brasileira, em face da falência do modelo burocrático, cujos resultados apurados em relação ao Índice de Desenvolvimento Humano, por exemplo, são absolutamente incompatíveis com a carga tributária suportada pela nação.

E se assim é, imperioso que as normas de competência tributárias passem a ser interpretadas sobre este novo viés, de eficiência, economicidade e resultados. Nesse sentido, no modelo de estado gerencial, o exercício da competência tributária para instituir e majorar tributos não poderá mais representar uma fórmula mágica, a solução pronta e sempre à mão dos gestores públicos para dar respostas aos problemas crônicos existentes e à insatisfação popular. Ao contrário, neste novo modelo de administração pública, a prerrogativa de exigir uma parcela maior da riqueza social somente se justificará como última *ratio*, após comprovadamente esgotadas todas as possibilidades de solução.

Destarte, podemos doravante afirmar que o exercício da competência tributária desproporcional e mais gravosa que o “custo” efetivo dos direitos, além de ser incompatível com o princípio da justiça, não guarda qualquer justificação racional que lhe autorize, sendo, portanto, inconstitucional. Além disso, concluímos que “custo efetivo dos direitos” que servirá de critério para a verificação da adequação do exercício da competência tributária será aquele montante de recursos suficiente para a realização dos direitos considerada uma Administração Pública eficiente e que priva, necessariamente, pela realização efetiva dos direitos, respeitada a melhor relação de custo/benefício.

Para que possamos, enfim, concluir esta pesquisa, necessária a verificação do tratamento dado pela doutrina jurídica pátria à competência tributária, bem como da compatibilidade desta com este “novo” limite aqui exposto, consubstanciado no “custo dos direitos”.

CAPÍTULO 5 - A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SOB A LUZ DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA: O “CUSTO DOS DIREITOS” ENQUANTO LIMITE CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR.

5.1. Considerações Iniciais.

Uma vez esclarecidas as razões de justiça que nos impelem, enquanto sociedade civilizada, à reavaliação dos arranjos institucionais que apesar de pretensamente justos são incapazes de impedir ou, ainda pior, contribuem para a formação de resultados sociais que se revelam manifestamente injustos; uma vez demonstradas quais as justificações racionais que legitimamente autorizam o exercício do poder de tributar; e, por fim, devidamente construído o sentido e alcance da norma jurídica denominada “princípio da eficiência” enquanto comando finalístico a exigir que o Estado brasileiro, no exercício de suas funções, haja com vistas à obtenção do maior, melhor e mais seguro resultado, respeitada a melhor correlação de custo/benefício; podemos finalmente neste quinto capítulo apreciar quais as efetivas implicações destas considerações precedentes sobre a aptidão conferida às pessoas políticas para inovar no ordenamento jurídico, impondo novo tributo ou majorando um já existente.

Antes, porém, deste exercício reflexivo, importante que retomemos às principais conclusões até aqui obtidas.

5.1.1. Sobre a Justiça Tributária.

De início, no que se refere ao valor justiça, poderíamos elencar oito aspectos principais, que resumem a interpretação segundo a qual a arrecadação de tributos incompatível com a realização de mais e melhores direitos não se coaduna com o ideal de justiça tributária. Eis os argumentos:

- i) Há uma incompatibilidade flagrante entre o montante de receitas auferidas pelo Estado brasileiro por meio de tributos e os resultados auferidos, em especial no que se referem às condições primárias da dignidade da pessoa humana (direito à vida, saúde e educação);

- ii) Tal incompatibilidade, pelo “simples” fato de se revelar “injusta” (ou seja, ainda que não haja nenhuma outra razão de ordem lógica ou normativa para além da verificação da injustiça), será sempre incompatível com a Constituição da República de 1988, a qual prevê expressamente a justiça como um objetivo fundamental, em seu artigo 3º, I;
- iii) Neste sentido, para que realizemos a justiça no “mundo dos fatos”, reservando à vida humana uma posição de destaque, devemos, para além de avaliar a “justiça” das instituições e das regras, avaliar as próprias sociedades. *“Não importa quão corretas as organizações estabelecidas possam ser, se um peixe grande ainda puder devorar um pequeno sempre que queira”*¹⁴⁵.
- iv) As preocupações com a realização da justiça na sociedade não se resumem, contudo, aos seus aspectos puramente consequencialistas e que ignoram a importância dos processos institucionais. A avaliação completa das realizações deverá, necessariamente, levar em conta os arranjos institucionais através dos quais tal estado de coisas de fato emerge, pelo que estes (arranjos institucionais e estado de coisas) devem ser constantemente reavaliados.
- v) Transpondo tal linha de raciocínio para a apreciação, especificamente, da “justiça tributária”, vimos que não podemos avaliá-la apenas com fulcro na igualdade tributária e na capacidade contributiva, pois, ainda que haja justiça na comparação do sacrifício suportado pelos contribuintes, tal não será suficiente para aferir se o sacrifício exigido da coletividade é justo, em face dos resultados devolvidos na forma de “liberdades coletivas”, na feliz expressão de SCHOUERI¹⁴⁶. Ou seja, não podemos afirmar que *será justa a tributação que incida igualitariamente*

¹⁴⁵ SEN, Amartya. A ideia de justiça. Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes – São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 50 e 51.

¹⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit. (nota 12), p. 35.

*sobre todos os contribuintes – ainda que incida de forma igualmente injusta sobre todos*¹⁴⁷.

- vi) Se temos por objetivo a realização de direitos fundamentais e sociais, logicamente devemos pagar por eles. Todavia, isso não poderá servir de justificativa para que tal “preço” paguemos todos, sem que a contrapartida em direitos fundamentais e sociais seja efetivamente realizada.
- vii) O ato de não cumprir determinada “obrigação”, justificadamente esperada e quando presente o respectivo pagamento do “preço” revela conduta absolutamente indesejada perante o Ordenamento Jurídico brasileiro, uma vez que em mais de uma área do Direito (consumidor, civil, administrativo e penal) sujeita o inadimplente a sanções negativas.
- viii) Por fim, no que se refere ao valor justiça, se um direito coerente é preferível a um direito incoerente¹⁴⁸; se o Direito coerente oferece maior racionalidade e previsibilidade à vida prática e, portanto, para a realização da justiça¹⁴⁹; parece mais coerente com o ideal de justiça almejado pela Constituição da República de 1988, bem como com o Ordenamento Jurídico Brasileiro como um todo, a interpretação segundo a qual o Estado não goza da prerrogativa de arrecadar recursos e/ou permanecer arrecadando recursos sem que assegure, ou tenha ao menos condições de assegurar, resultados efetivos à liberdade coletiva.

¹⁴⁷ FOLONI, André. Isonomia na Tributação Extrafiscal, Rev. direito GV vol.10 nº.1 São Paulo Jan./June 2014 in: <http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>. p. 202 e 203.

¹⁴⁸ MACCORMICK, Neil. Retórica e Estado de Direito – Uma teoria da argumentação jurídica; (tradução Conrado Hubner Mendes). Rio de Janeiro: Elsevier. 2008. p. 247 e 252: “Um conjunto incoerente de normas pode ser tal que cada uma possa ser cumprida sem infringir qualquer outra, e, mesmo assim, o todo parecer não fazer sentido na constituição de uma ordem razoável de conduta”; “Já foi dito o suficiente para fundamentar que ao menos um aspecto da coerência normativa é uma questão de subordinação comum de um conjunto de leis a um valor ou valores relevantes (p.250) Retórica e Estado de Direito.”

¹⁴⁹ Ibid., p. 263

5.1.2. Sobre as justificações racionais autorizativas do poder de tributar.

Já em relação às justificações racionais que autorizam o Estado a tributar, poderíamos assim resumir os pontos principais da construção argumentativa:

- i) Desde o nascimento do Estado Fiscal, a justificação racional ao poder de tributar sempre esteve presente. Desde o “*Bill of Rights*” de 1689 em seus artigos 4 e 10, já se revelava a percepção da necessidade de adequação das receitas às despesas, bem como à legitimidade destas últimas para justificar a cobrança das primeiras, sendo incompatíveis com a legitimidade e a justiça a instituição de tributos sem justificção prévia e aceitação “popular”. Que do Estado Fiscal Liberal, passando ao Estado Fiscal Social, até o advento do Estado Democrático e Social de Direito, o que muda não é a necessidade ou não de justificção, mas apenas quais as razões que justificam a tributação.
- ii) A tributação do Estado democrático e social de Direito, ou Estado do século XXI, somente se justifica na medida em que contribui para o gozo da liberdade coletiva. Que o poder de tributar já não mais se justifica em si mesmo, mas apenas e tão somente para fazer frente à atuação estatal que na exata proporção da medida de riqueza retirada da sociedade civil seja apta para a construção da liberdade coletiva e da inclusão social.
- iii) Para a concretização do princípio republicano, não se admite que o povo, em cujo nome o poder é exercido, possa ser lesado até por meio de uma tributação voltada apenas para os interesses do Estado¹⁵⁰. “O princípio republicano leva-nos, necessariamente, como podemos notar, ao princípio da destinação pública do dinheiro obtido mediante a tributação. Que a lei que cria um tributo e que, nestes termos, exercita a competência tributária deve, em tese, atentar somente para os interesses do povo e para o bem-estar do país¹⁵¹”.

¹⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 29ª rev. ampl. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2013, p. 70.

¹⁵¹ Ibidem, 85.

- iv) *A República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, isto é, deve ser preordenado à manutenção da res pública. Que, por isso, a pessoa política, quando exercitar a competência tributária, deve ter a cautela de verificar se está acolhendo com boa sombra o princípio republicano.*
- v) Se o tributo, enquanto preço da liberdade coletiva, “*tornou-se muito alto e o resultado, pífio*”; se “*o agigantamento do Estado ... já não era garantia de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica*”; se “*a tributação excessiva torna-se inconciliável como o modelo de Estado do século XXI*”; imperiosa a conclusão pela necessidade de reconstrução das normas jurídicas tributárias que tratam da competência e das limitações constitucionais ao poder de tributar.
- vi) A incapacidade de planejamento e a comprovada incapacidade de realização deverão representar limites ao poder de tributar. Como decorrência, o planejamento da despesa pública não pode ser visto apenas como etapa da realização da despesa, mas torna-se pré-requisito indispensável para o exercício da competência tributária e a consequente realização da receita.

5.1.3. Sobre o Princípio da Eficiência.

Quanto à referência ao princípio constitucional da eficiência, merecem destaque, para análise das implicações que se seguirão e que se referem à competência tributária, os pontos que seguem:

- i) Por meio da Emenda Constitucional nº. 19 de 1998, o legislador constituinte derivado visou corrigir um “mal”, consubstanciado no modelo burocrático de Administração Pública. Para saná-lo, prescreveu como “remédio” a implementação de um novo modelo de administração do

aparelho de Estado, chamado “gerencial”, com foco em resultados, estes medidos em relação ao aumento e à melhoria de direitos dos administrados em geral. Tal modelo gerencial se fundamenta no “princípio constitucional da eficiência”.

- ii) O princípio da eficiência não é mero “enfeite” submisso ao princípio da legalidade, mas sim princípio constitucional de mesma hierarquia. Se a legalidade nos é fundamental por assegurar que lei seja um espelho da vontade do povo; o princípio da eficiência determina que a vontade do povo “saia do papel” e se realize concretamente. A eficiência não se contrapõe ou se submete ao princípio da legalidade, mas pretende ir além desta, não se contentando com o respeito formal à legalidade que não logra atingir os objetivos constitucionalmente previstos de atendimento ao cidadão. Para respeitar o princípio da eficiência, a Administração Pública deverá, para além de “cumprir a Lei”, demonstrar que atingiu as metas estabelecidas, ou seja, que entregou resultados.
- iii) Quanto ao seu sentido e alcance, o Princípio da Eficiência é norma jurídica que tem por escopo determinar que o Estado Brasileiro, quando no exercício de qualquer uma de suas funções, sejam elas administrativas, legislativas e/ou jurisdicionais, vise sempre maximizar resultados. Não em relação aos seus processos internos, mas fundamentalmente em relação ao seu “cliente final”, a sociedade brasileira, especialmente no que tange à conquista dos objetivos fundamentais e a maximização da realização de direitos e garantias fundamentais e sociais constitucionalmente previstos; pretendendo sempre realizar o melhor, mais amplo e mais seguro desempenho, respeitada a melhor relação de custo/benefício.
- iv) No que se refere às implicações do princípio da eficiência, se o exercício da competência tributária é um dos instrumentos através dos quais o Estado obtém suas receitas; se as receitas são fundamentais para a realização dos direitos; e se ao Estado compete, de um lado, retirar do seio social apenas o montante de riqueza estritamente

necessária para a realização destes misteres e, de outro, buscar a excelência de suas ações, considerada a melhor relação de custo/benefício; imperiosa a conclusão de que os limites do exercício da competência tributária deverão ser obtidos a partir das correlações de custo/benefício.

- v) Apesar das dificuldades e da distância existente entre a realidade do aparelho de Estado brasileiro e a administração gerencial, o princípio da eficiência, pautado no gerenciamento por resultados, foi alçado à categoria de princípio constitucional e deve, portanto, ser buscado e implementado. Para além de ser um imperativo constitucional, esta mudança é necessária para que se concretizem as liberdades coletivas tão almejadas pela comunidade brasileira, em face da falência do modelo burocrático.
- vi) No modelo de estado gerencial, se devidamente observado o princípio constitucional da eficiência, o exercício da competência tributária para instituir e majorar tributos somente se justificará como última *ratio*, após comprovadamente esgotadas todas as possibilidades de solução.

Justificamos este esforço de retomada dos argumentos desenvolvidos até aqui pelo fato de que este último capítulo pressupõe a assunção destas “premissas”. É de fundamental importância, para que possamos construir uma nova estrutura para a competência tributária, oriunda de uma “nova” limitação constitucional ao poder de tributar, que consideremos tais aspectos de justiça, de racional justificação ao poder de tributar e da necessidade de busca da eficiência. E, uma vez assumidas como válidas, plausíveis, justas e compatíveis com o ordenamento jurídico pátrio tais premissas, temos que as implicações que se seguem, no que se referem a uma nova visão acerca do exercício da competência tributária estritamente limitada por tais valores constitucionais, para além de serem apenas lógicas e possíveis, representam a alternativa mais justa para a sociedade brasileira, ao exigir do aparelho do Estado mais respeito aos recursos públicos, absoluta transparência e muito mais eficiência na consecução de seus misteres constitucionalmente consagrados. Sendo assim, desde já salientamos que este esforço argumentativo

não se presta a justificar uma limitação “exótica”, “diferente”, “excêntrica” ao exercício da competência tributária, pela simples pretensão de inovar. Diferente disso, estes argumentos têm como fim último reavaliar os “arranjos institucionais”, propondo modificações que tendam à melhor realização da justiça no “mundo dos fatos”, tal qual nos sugere AMARTYA SEN, de forma absolutamente coerente com o sistema constitucional brasileiro.

Passemos a esta construção, não sem antes revisar os aspectos relacionados às limitações constitucionais à competência tributária, tal qual vem sendo trabalhadas pela doutrina pátria.

5.2. Sobre a Competência Tributária: Uma Função Legislativa Limitada.

São lições de Betina Treiger Grupenmacher que a relação existente entre o Estado lato sensu como poder tributante e o contribuinte é uma relação de direito e não uma relação de poder. Para a autora, *é certo que os direitos fundamentais do homem, reconhecidos nas constituições e nos pactos internacionais, refletem na estipulação de tributo, limitando ou disciplinando o poder normativo do Estado*¹⁵².

No mesmo sentido leciona Paulo de Barros Carvalho, para o qual a competência tributária é uma parcela da competência legislativa de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas. Apesar de alertar para o fato de que, segundo defende, legislador “todos nós somos” pois dotados de aptidão produzir normas jurídico-tributárias (a exemplo das normas individuais e concretas produzidas pelo particular, nos casos de lançamento por homologação), adota em seu curso a acepção tradicional, segundo a qual a competência tributária se refere ao poder de legislar conferido ao Poder Legislativo, constitucionalmente fixado, tratando-se, pois, de um momento anterior à criação do próprio tributo. Esclarece ainda que a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa, a qual se refere às pessoas eleitas pelo legislador para compor o liame obrigacional tributário. Nem sempre, adverte, aquele que exerce a competência tributária vem a fazer parte da relação obrigacional, enquanto sujeito ativo. Por vezes, o titular de competência tributária nomeia outra entidade para figurar no polo

¹⁵² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar – São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997, p. 54-55.

ativo da relação jurídica tributária, como titular dos direitos subjetivos daí decorrentes¹⁵³. Para o autor, a Constituição da República expôs em detalhes os limites da tributação, visando justamente proteger os cidadãos de abusos do Estado, no que se refere à instituição e cobrança de tributos. Neste sentido, o legislador infraconstitucional está obrigado a seguir com rigor, quando da criação de tributos, as diretrizes escolhidas pelo constituinte¹⁵⁴.

No mesmo sentido, Regina Helena Costa dispõe que *competência tributária é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência*. Segundo a autora, ainda, tratando-se de competência de natureza legislativa, somente as pessoas políticas a detém. Observa, contudo, que no Estado de Direito esta competência deverá ser exercida com a obediência a determinados limites, pelo que a *competência tributária* corresponde, justamente, ao *poder de tributar juridicamente limitado pela própria Constituição*¹⁵⁵. Para a autora, a expressão ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’ compreende um conjunto de normas que orientam o exercício da competência tributária¹⁵⁶. Acrescenta que são numerosos os princípios que vinculam o teor e a eficácia das leis tributárias, entre os quais elenca os de caráter geral, tais como a segurança jurídica, dignidade da pessoa humana, isonomia, legalidade, princípio republicano, princípio federativo e da autonomia municipal, moralidade, supremacia do interesse público sobre o particular e função social da propriedade; bem como os de caráter específico, tais como a legalidade tributária, a anterioridade genérica, especial e nonagesimal, irretroatividade, capacidade contributiva e vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, dentre outros¹⁵⁷. Por fim, descreve as imunidades como *expressivas limitações constitucionais ao poder de tributar*¹⁵⁸.

Luciano Amaro reafirma que a competência tributária é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para, entre determinados limites, criar tributos e definir

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário - 18ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007. p. 227 a 229.

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009. p. 231 e 232.

¹⁵⁵ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – 5ª ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva: 2015. p. 66.

¹⁵⁶ Idem, p. 74.

¹⁵⁷ Ibidem, p. 77 a 101.

¹⁵⁸ Ibidem, p. 102.

o seu alcance¹⁵⁹. Para o autor, portanto, a outorga de competências é marcada por *vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais*. Aduz, ainda, que ao conjunto de normas que informam o exercício da competência tributária dá-se o nome limitações constitucionais ao poder de tributar. Leciona o autor que *a face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias*, os quais estão expressamente previstos em seção específica da Carta Constitucional, entre os artigos 150 e 152, sob a rubrica “Das limitações do Poder de Tributar”. No entanto, esclarece Luciano Amaro:

[...] os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados aí contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas fora da seção “Limitações do Poder de Tributar”. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui ou ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica. Ademais, a Constituição abre campo para a atuação de outros tipos normativos (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que, em certas situações, também balizam o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos, o que significa que os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional.

Assim, defende Luciano Amaro que o conjunto das limitações constitucionais ao poder de tributar demarcam o *campo, o modo, a forma e a intensidade* da possível incidência do tributo, pelo que se revelam como instrumentos definidores da competência tributária. Não são, portanto, obstáculos, vedações, ou supressões da competência tributária. Ao contrário, fora dos limites demarcados, simplesmente inexistente competência para tributar.

Par Sacha Calmon Navarro Coelho, o poder de tributar é uma delegação do poder popular. Para o autor, *a constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o*

¹⁵⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro – 20ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. Quanto ao poder de tributar, leciona o autor que, seja pela expressividade do poder conferido ao Estado, pela necessidade de segurança dos cidadãos, ou pela própria necessidade de intervir na economia e auferir receitas para a realização dos misteres estatais, esta aptidão para criar tributos é fonte de grande atenção e trabalho por parte do constituinte. Nas palavras do autor:

Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil, ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes¹⁶⁰.

[...]

Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição¹⁶¹.

Para Flávio de Azambuja Berti, a competência tributária é um poder-dever do Estado, que já nasce limitado em face à Constituição. E tal limitação decorre, dentre outros fatores, da existência de direitos e garantias fundamentais assegurados aos cidadãos, de forma que a competência atribuída ao Estado ao ser exercida não poderá representar ato atentatório a tais direitos e garantias. Adverte o autor que, ainda que a competência tributária nasça limitada, nem por isso deixará de constituir verdadeiro dever do Estado, a saber:

Contudo, a competência tem outra face. Se, por um lado, constitui um poder outorgado aos órgãos públicos (poder de criar tributos, por exemplo), cujo exercício é limitado a fim de não atentar contra os direitos fundamentais, individuais e sociais, como por exemplo, aqueles previstos de modo expreso nos arts. 5º e 7º da nossa atual Constituição Federal de 1988, por outro, constitui verdadeiro dever, consubstanciado sob a forma de obrigações dos órgãos e agentes do Estado no sentido de que devem efetivamente exercer tais

¹⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª Ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002 – Rio de Janeiro: Forense: 2007, p. 39.

¹⁶¹ Idem, p. 171

prerrogativas (competências) a fim de instrumentalizarem o alcance do bem público mediante um conjunto de ações voltadas para a prestação de serviços públicos e edificação de obras públicas que venham a responder aos anseios e necessidades da sociedade¹⁶².

Por fim, conforme as lições de Roque Antônio Carrazza, a aptidão para criar e majorar tributos não representa um poder de natureza absoluta, mas sim verdadeira *competência tributária*, enquanto manifestação da autonomia da pessoa política e sujeita aos limites impostos pelo ordenamento jurídico constitucional. Em suas palavras:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).

[...]

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma constituição federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. (grifos no original)¹⁶³.

Para o autor, em síntese, *competência tributária é a aptidão para criar, in abstrato, tributos*¹⁶⁴. Trata-se de uma permissão, conferida pela Constituição da República para editar normas jurídicas tributárias, gerais e abstratas, *sendo lógica e cronologicamente anterior ao tributo*¹⁶⁵.

¹⁶² BERTI, Flávio de Azambuja. Impostos: Extrafiscalidade e não-confisco – 2ª Edição – Curitiba: Juruá, 2006, p. 12-13.

¹⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 29ª rev. ampl. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2013, p. 573-574.

¹⁶⁴ Ibidem, p. 575.

¹⁶⁵ Ibidem, p. 577.

Roque Antonio Carrazza também salienta que o exercício desta competência legislativa encontra limites, sendo o primeiro deles o absoluto respeito às normas constitucionais, sem o qual a lei tributária forjada será inconstitucional. Outros limites identifica o autor:

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais, [...] que também não podem ser violados. É o caso dos princípios republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva da competência, da anterioridade etc. que operam como balizas intransponíveis à tributação. Guiam a ação estatal de tributar, que só será válida se observar todos eles¹⁶⁶.

Esclarece ainda o autor que a Constituição, seja através de normas diretamente afetas, seja através de normas indiretamente relacionadas ao exercício da competência tributária, fixou-a como sendo, desde sempre, limitada¹⁶⁷.

Destarte, realizada a releitura dos autores citados, não nos restam dúvidas acerca de três aspectos fundamentais da competência tributária e que nos interessam nesta pesquisa¹⁶⁸.

O primeiro diz que a competência tributária é um poder do Estado, uma prerrogativa, uma aptidão, conferida única e exclusivamente ao Estado, na figura das pessoas políticas de direito público interno (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Nenhum outro ente, de qualquer natureza, detém aptidão para tributar.

O segundo aspecto se refere à amplitude deste poder, que não é absoluto, mas limitado. É justamente pelo fato de não revestir o caráter de poder absoluto, que se lhe atribui a denominação *competência tributária*. Tais limitações se encontram expressas e/ou implícitas na própria Carta Constituinte que outorgou a competência tributária, seja em capítulo específico, justamente denominado de “limitações ao

¹⁶⁶ Ibidem, p. 579.

¹⁶⁷ Ibidem, p. 580.

¹⁶⁸ Não desconhecemos outras questões doutrinárias relevantes acerca da competência tributária, tais como os debates acerca de suas características (seis, na visão de Roque Antonio Carrazza – indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade; três, na visão de Paulo de Barros Carvalho - indelegabilidade, incaducabilidade, irrenunciabilidade). Tampouco ignoramos outros debates acerca da sede de criação dos tributos, se constitucional ou se legal. Nem outros aspectos descritivos da repartição de competências entre os entes federativos, bem como as descrições de cada uma destas competências. No entanto, para o fim de nos mantermos fieis ao objeto desta pesquisa, optamos por não enveredar para tais investigações.

poder de tributar”; seja por meio de outras disposições normativas esparsas, localizadas em outros capítulos da Constituição. Nesse sentido, a expressão *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*, contida no início do próprio artigo 150 da Carta República, parece convalidar esta interpretação.

Um terceiro aspecto se refere à forma de exercício da competência tributária, que se dá por meio de um ato legislativo. É legislando que o Estado exerce a sua aptidão para criar tributos, inovando o ordenamento jurídico. É o Poder Legislativo, em suma, o detentor desta prerrogativa¹⁶⁹.

Rememorados estes aspectos da competência tributária, podemos finalmente ingressar em tema que efetivamente nos é caro nesta investigação, que se refere à análise dos “custos dos direitos” enquanto limitação à competência tributária.

5.2.1. Um resgate da sabedoria republicana: sobre as relações entre as receitas e despesas públicas na história constitucional brasileira.

Leciona Aliomar Baleeiro que, sob a égide da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1891, o imposto deveria ser criado em lei, mas sua cobrança deveria ser autorizada em cada exercício pelo respectivo orçamento¹⁷⁰.

De fato, dispunha o artigo 34, §1º, daquela primeira Constituição republicana, que competiria privativamente ao Congresso Nacional, *orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro*. No mesmo sentido, manteve-se a disposição constitucional com a redação que lhe fora dada pela Emenda Constitucional nº. 3, de setembro de 1926, *orçar, anualmente, a Receita e fixar, anualmente, a Despesa e tomar as contas de ambas, relativas a cada exercício financeiro, prorogando o orçamento anterior*¹⁷¹, quando até 15 de janeiro não estiver o novo em vigor, corrigindo-se porém a ambiguidade antes presente, para determinar que o orçamento da receita também deveria ser anual.

¹⁶⁹ Ibidem, 579.

¹⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 26.

¹⁷¹ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm, acesso em 20/01/2016.

Estar previsto no orçamento era condição para a cobrança do imposto, prevista inclusive no Código de Contabilidade, artigo 27, segundo o qual a *arrecadação da receita proveniente do imposto dependerá sempre da inserção deste na lei de orçamento*¹⁷².

A necessidade de orçamento, enquanto condição *sine qua non* para a cobrança de tributos foi alçada, relembra Aliomar Baleeiro¹⁷³, à categoria dos direitos e garantias fundamentais perante a Constituição da República de 1946, ao prescrever, em seu artigo 141, § 34:

Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra¹⁷⁴.

Lamentava o referido autor, contudo, que depois da consagração desta vinculação como um direito fundamental do cidadão, aquela *velha regra democrática, por um desses paradoxos muito brasileiros*, já vinha *recebendo sucessivos desacatos*. Nas palavras do autor:

O primeiro deles foi a prorrogação dos adicionais do imposto de renda, em 1947, por disposição orçamentária e por lei já no curso do exercício (Lei nº. 81, de 29 de agosto de 1947 e o acórdão na Revista Forense, 123-117, ou Rev. de Dir. Administrativo, 14-134). Seguiram-se outros em que a violação do art. 141, §34, foi fundamentada, por alguns juízes com a parêmia *salus populi suprema lex est*.

¹⁷² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 26 e 27.

¹⁷³ Ibidem, p. 26 e 27.

¹⁷⁴ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm, acesso em 20/01/2016.

Contra essas agressões ao texto expresso e claro, levantaram a voz, dentre outros, o autor do Projeto (Estudos de Direito Tributário, pág. 269, ou Revista Forense, 123-369). João Mangabeira (Revista Forense, 124-376, ou Rev. de Dir. Administrativo, 16-306), Teotônio Monteiro Barros (Revista de Direito Administrativo, 15,377), Francisco Campos (Rev. de Dir. Administrativo, 14-467), BILAC PINTO (Rev. Forense, 120-545, Eduardo Espínola (Correio Paulistano, de 18 de dezembro de 1948), Sampaio Dória (em memorial), Pontes de Miranda (Rev. de Dir. Administrativo, 19-364), Pedro Batista Martins (Revista Forense, 121, 373)¹⁷⁵.

Segundo Baleeiro, contudo, o projeto do Código Tributário Nacional, de Rubens Gomes de Sousa e Osvaldo Aranha, *consubstanciou no art. 70, §1, a boa interpretação do art. 141, §34, da Carta de 1946*, o qual estaria sofrendo *distorções de alguns julgados recentes*¹⁷⁶. De fato, assim disponha o capítulo II (Da cobrança dos Tributos) do Título III (Da aplicação da legislação tributária):

DA COBRANÇA DOS TRIBUTOS

Art. 70. Nenhum tributo, ou sua majoração, será cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária (Const., art. 141 § 34), efetivada pela previsão da respectiva receita e pela referência expressa às leis tributárias que o tenham instituído ou modificado. - 40-

§ 1º. A autorização referida neste artigo é vinculada aos termos em que se acharem regulados os tributos por lei tributária vigente à data da promulgação da lei orçamentária, ainda que o termo inicial da vigência daquela seja posterior ao da vigência desta

§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica ao impôsto de importação e aos impostos lançados por motivo de guerra (Const., art. 141 § 34).

Art. 71. A omissão, na lei orçamentária, de autorização para a cobrança de determinado tributo não implica em revogação da lei tributária que o tenha instituído, a qual permanecerá em vigor, para

¹⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 26 e 27.

¹⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 27.

todos os demais efeitos, durante o exercício a que se referir o orçamento.

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, o tributo relativo ao exercício, no qual a autorização para sua cobrança tenha sido omitida, não poderá, ainda que não prescrito, ser cobrado em exercício subsequente.

Art. 72. A revogação ou modificação da lei tributária não impede a cobrança dos tributos relativos a fatos geradores existentes à sua data.

Parágrafo único. Quanto aos efeitos futuros dos fatos geradores referidos neste artigo, aplica-se o disposto no art. 66 e seu § 1º.

Tal garantia fundamental, todavia, foi suprimida do Texto da Constituição Federal de 1967. Com o advento da Constituição de 1988, tampouco foi restaurada esta conquista republicana, então denominada “princípio da anualidade”. Conforme leciona Mizabeu Abreu Machado Derzi:

[...] o princípio da anualidade, no sentido da necessária autorização orçamentária para a aplicação das leis tributárias, foi amesquinhado e não mais subsiste na prática jurídica nacional, nem foi reinstituído pela Constituição de 1988, apesar de os princípios da universalidade e unidade abrigarem o legislador a incluir todas as receitas (inclusive as tributárias) e as despesas na lei do orçamento (art. 165) e haver necessidade de previsão das alterações tributárias na lei de diretrizes (art. 165, §2º).

Enquanto vigorou entre nós e foi respeitado, o princípio da autorização orçamentária desempenhou importante papel de equilíbrio entre Poderes Executivo e Legislativo, porque tornou a aplicação das leis fiscais – mesmo existentes, válidas e vigentes – dependente de novo e anual consentimento dos representantes parlamentares, por meio da lei do orçamento. Como tal, encontrou defensores notáveis como João Mangabeira, Pontes de Miranda,

Rubens Gomes de Sousa e, dentre outros, Aliomar Baleeiro e Flávio Bauer Novelli.¹⁷⁷

Para Mizabeu Abreu Machado Derzi, o princípio da anualidade constituiu verdadeira diretriz voltada à realização de valores consagrados pela Constituição de 1946, tais como:

[...] o princípio da legalidade e da legitimidade, ... com o que se buscava, anualmente, o consentimento à cobrança de tributos em conjunto e com base nas despesas orçamentárias admitidas pelo legislativo.

[...]

mais que mera manifestação da auto-tributação ou da autodeterminação do povo em matéria tributária, consagrou a eficácia temporária (anual) das leis tributárias especiais em vigor, cujo cumprimento e aplicação se suspendiam na inexistência de autorização da lei orçamentária à cobrança.

[...]

suporte de uma das perspectivas fundamentais do Estado de Direito: a segurança jurídica¹⁷⁸.

Como já dissemos, deste resgate nos interessa o fato de que, historicamente, a legitimidade para a cobrança de tributos sempre esteve vinculada ao montante das despesas constantes da lei orçamentária. Embora saibamos que não se tratava, tecnicamente, de uma limitação constitucional ao poder de tributar (tema deste capítulo e objeto de nossas investigações) o princípio da anualidade merece ser lembrado, pois, ainda que tenha sido suprimido enquanto tal na atual Ordem Constitucional, guardava em si o caráter de responsabilidade e ética que jamais poderão ser subtraídos do sentido e alcance do princípio republicano, em especial no que se refere à sua influência sobre a interpretação da competência tributária.

O que fica, portanto, do princípio da anualidade, é justamente o fator que lhe dera causa e em virtude do que tal princípio foi forjado: o princípio republicano e o respeito à propriedade privada. A razão pela qual este princípio foi alçado à

¹⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 95.

¹⁷⁸ Idem.

categoria de “direito fundamental” perante a Constituição Republicana e Democrática de 1946 é justamente o fato de que, num modelo de Estado republicano e social de direito, a limitação da propriedade privada somente se justifica em prol da realização dos mais caros interesses sociais: a concretização das liberdades coletivas. E estas “razões de fundo”, responsáveis pelo advento do então denominado “princípio da anualidade”, cremos nós, não foram suprimidas na atual Carta Constitucional de 1988. Muito ao contrário, pensamos que tais razões jamais foram tão vivas, em especial após a crise do modelo de Estado-providência, com os adventos do Estado do século XXI e do modelo de administração gerencial do aparelho de Estado.

5.3. O “Custo dos Direitos” enquanto Limitação Constitucional ao Poder de Tributar.

A esta altura, concluídas as nossas análises sobre questões fundamentais de justiça, que nos impelem à verificação constante dos arranjos institucionais e da produção de efeitos que deles emergem; concluída nossa revisão acerca dos motivos que justificam o exercício do poder de tributar no Estado do século XXI, Estado este Social e Democrático de Direito; revisado o sentido e alcance do Princípio da Eficiência, enquanto princípio de estatura constitucional voltado à implementação de um modelo de Estado gerencial, que não mais se contenta com a obediência formal à legalidade, mas, para além dela, exige a entrega de resultados à comunidade, no que se refere à concretização das “liberdades coletivas”; por fim, esclarecida a natureza da competência tributária, enquanto poder limitado para instituir tributos por meio de atividade legislativa; bem como revistas as noções doutrinárias gerais a respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar; podemos enfim enfrentar o problema objeto desta dissertação, consubstanciado em duas perguntas principais.

A primeira pergunta é: O “custo dos direitos” constitui limitação constitucional ao poder de tributar?

Não temos dúvidas de que a realização dos direitos tem um “preço”¹⁷⁹. Conforme leciona Casalta Nabais, os custos dos direitos correspondem à

¹⁷⁹ Adotamos a expressão “custo dos direitos” na acepção construída por Stephen Holmes e Cass Sustein, em HOLMES, Stephen et SUSTEIN, Cass. *The Cost of rights: why liberty depends on*

responsabilidade comunitária assumida pelos indivíduos para poder integrar uma comunidade civilizada e organizada enquanto Estado de Direito, de tal forma que o *entendimento dos direitos fundamentais não possa ter-se por completo sem a consideração também dos correspondentes deveres fundamentais*¹⁸⁰. Também não discordamos do fato de que todos os direitos têm um custo, pelo que não tem cabimento a diferenciação entre direitos negativos ou de liberdade e direitos positivos ou de prestações, ao menos no que se refere à necessidade de recursos financeiros estatais para que sejam assegurados.

Considerado nesta acepção, novamente questionamos: o “custo dos direitos” constitui limitação constitucional ao poder de tributar? Ou a mesma questão vista de outro ângulo: o potencial arrecadatório é relevante, enquanto limite constitucional ao poder de tributar?

Segundo pensamos, a resposta negativa guarda em si implicações lógicas insustentáveis perante a atual ordem constitucional. Isto porque, afirmar que a prerrogativa de instituição dos tributos é indiferente ao “custo dos direitos”, ou seja, que o “custo dos direitos” não constitui parâmetro ou limitação constitucional ao poder de tributar significaria assumir:

- i) que ao Estado compete extrair mais riquezas da sociedade que as necessárias para a realização dos seus objetivos institucionais;
- ii) que ao Estado compete extrair o máximo da riqueza individual possível (ou seja, desde que respeitados os princípios da capacidade contributiva e não confisco), independentemente da efetiva necessidade de recursos;
- iii) que o Estado não está vinculado à mesma noção de justiça imposta sobre os cidadãos administrados, já que o montante que será arrecadado da sociedade civil não guarda correlação lógica com a realização das liberdades coletivas, ou seja, que é admissível que a tributação “*incida injustamente sobre todos*”.

taxes. New York: W. W. Norton and Company, 1999. No mesmo sentido: NABAIS, José Cabalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Livraria Almedina, 1998; e NABAIS, José Cabalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Fonte: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>, em 23/12/2015.

¹⁸⁰ NABAIS, José Cabalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Fonte: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>, em 23/12/2015, p. 23.

- iv) que, se ao cidadão, seja em relações de direito privado ou de direito administrativo, não é dado “receber e não cumprir”, sob pena, inclusive, de reclusão, em face à possível caracterização de estelionato, ao Estado tal conduta não seria vedada a princípio, posto que a competência tributária lhe reservaria a aptidão para a instituição de tributo cuja expectativa de arrecadação em nada se refira aos custos dos direitos;
- v) que a ampla realização das liberdades coletivas não é a única justificativa racional autorizativa do poder de tributar, havendo outra ordem de razões que autorizariam o Estado a extrair riquezas da sociedade civil, não mencionada pela doutrina jurídica tributária;
- vi) que os tributos não poderiam mais ser qualificados enquanto “preço pago pelo indivíduo para se viver em uma sociedade civilizada”, dado que o “preço”, neste caso, poderá extrapolar o “custo” desta mesma sociedade civilizada;
- vii) que o poder de tributar conferido ao Estado não se submete ao princípio republicano, na medida em que, neste modelo de Estado, os tributos somente podem ser criados e exigidos caso *preordenados à manutenção de res pública*¹⁸¹.
- viii) que a observância do Princípio da Eficiência na realização dos objetivos públicos não está vinculada à realização de melhor custo/benefício, podendo o Estado absorver da sociedade as riquezas necessárias para a cobertura de todo e qualquer “custo”, seja ele real ou abusivo.

Em síntese, caso admitamos que o exercício da competência tributária não guarda nenhuma correlação lógica com o “custo dos direitos”, seremos obrigados a negar a pertinência de todos os argumentos desenvolvidos até aqui nesta dissertação, tal qual resumidos no item 5.1., acima. Quer-nos parecer, no entanto, que tais implicações lógicas da resposta negativa são a razão de sua inadmissibilidade. Em outras palavras, o exercício da competência tributária que

¹⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 29ª rev. ampl. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2013, p. 95.

ignora o efetivo “custo” dos direitos que o Estado se dispõe a realizar não guarda compatibilidade com os objetivos fundamentais de construção de uma sociedade justa; com a observância dos princípios republicano e da eficiência e o com o efetivo respeito à propriedade privada.

Sendo assim, parece mesmo indubitável, por tudo que foi exposto até aqui, que o exercício da competência tributária deve pressupor, deve considerar e se limitar ao efetivo “custo dos direitos”; deve mensurar a expectativa de receita e ser graduado com base na expectativa da despesa; deve pressupor a prévia demarcação de objetivos de longo e médio prazo, a fixação de diretrizes orçamentárias, a precisa e detalhada orçamentação da despesa pública e a possibilidade efetiva de entrega do produto almejado, qual seja, o direito fundamental concretamente realizado. Em suma, o Poder Legislativo que institui o tributo deve justificar as razões para instituir o tributo, dentre elas os direitos almejados e o custo destes direitos, bem como demonstrar qual a expectativa de arrecadação e sua correlação com os custos levantados. Enfim, o Poder Legislativo que institui ou majora tributo deve ser capaz de tecnicamente demonstrar a absoluta adequação e necessidade desta medida.

A ausência destas justificativas e a incapacidade de demonstrar a proporcionalidade da “escolha” legislativa, não temos dúvidas, constitui flagrante violação ao valor justiça, ao ideal de Estado republicano, democrático e social de Direito, bem como ao Princípio da Eficiência.

A resposta a nossa pergunta, neste sentido, é afirmativa: o “custo dos direitos” constitui limitação constitucional ao poder de tributar. Não compete ao Estado instituir tributos cuja expectativa de receita seja superior ao “custo dos direitos”, tomados em acepção ampla.

Mais um fator, no entanto, merece ser considerado antes que concluamos nossa argumentação. Segundo pensamos, corrobora, ainda, para a compreensão de que o “custo dos direitos” constitui limitação constitucional ao poder de tributar, a devida observância ao postulado da proporcionalidade, conforme passamos a demonstrar em tópico específico.

5.3.1. O postulado da proporcionalidade, o custo dos direitos e as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Humberto Ávila, em seus estudos sobre a norma jurídica, expõe que os significados dos dispositivos normativos podem experimentar três dimensões, quais sejam, uma imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado). Na descrição do autor:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

[...]

Os postulados normativos são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios¹⁸².

Explica o autor que os postulados funcionam de maneira própria e diferente das regras e dos princípios. Uma primeira diferença reside no fato de que os postulados são normas que orientam a aplicação de outras normas, enquanto os princípios e as regras são normas diretamente aplicáveis. A segunda, residiria no fato dos postulados serem dirigidos ao intérprete e aplicador do direito, enquanto princípios e regras são primariamente destinados ao Poder Público e aos contribuintes. A terceira diferença consiste na forma de relacionamento com outras normas, já que os postulados, por estarem em um metanível, orientam a aplicação

¹⁸² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – 16ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros Editores, p. 225-226.

dos princípios e das regras sem entrar em conflito com estas normas, ao passo que princípios e regras, por se situarem num mesmo nível, implicam-se mutuamente.

Mas o que importa ressaltar, em relação aos postulados, é a sua diferenciação conceitual e finalística em relação aos princípios. Segundo Humberto Ávila:

Especialmente porque os postulados não são normas imediatamente finalísticas, mas metódicas; não são normas realizáveis em vários graus, mas estruturam a aplicação de outras normas com rígida racionalidade, e não são normas com elevado grau de abstração e generalidade, mas normas que fornecem critérios bastante precisos para a aplicação do Direito.

Realizado este pequeno introito a respeito desta espécie normativa, interessamos um postulado específico, pertencente aos denominados “*postulados normativos aplicativos*”¹⁸³, que é o “*postulado da proporcionalidade*”.

Conforme as lições de Humberto Ávila, o postulado da proporcionalidade se aplica naquelas situações *em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim*. Presentes estes elementos, é possível proceder aos três exames fundamentais, consubstanciados em três questionamentos de base: a) o exame de adequação - *o meio promove o fim?*; b) o exame de necessidade – *dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo dos direitos fundamentais afetados?*; e c) o exame da proporcionalidade em sentido estrito (*as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?*)¹⁸⁴. Nas palavras do autor:

O exame da proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade. Nesse caso devem ser analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame da adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame da necessidade) e

¹⁸³ Idem, p. 175-179.

¹⁸⁴ Idem, p. 205.

de a finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame de proporcionalidade em sentido estrito)¹⁸⁵.

Antes, contudo, de analisarmos estes aspectos da relação meio e fim, necessária se faz a delimitação do venha a ser, precisamente, um fim. Nas palavras do autor:

Fim consiste num ambicionado resultado concreto (extrajurídico); um resultado que possa ser concebido mesmo na ausência de normas jurídicas e de conceitos jurídicos, tal como obter, aumentar ou extinguir bens, alcançar determinados estados ou preencher determinadas condições, dar causa a ou impedir a realização de ações¹⁸⁶.

[...]

Fim significa um estado desejado de coisas. Os princípios estabelecem, justamente, o dever de promover fins. Para estruturar a aplicação do postulado da proporcionalidade é indispensável a determinação progressiva do fim. Um fim vago e indeterminado pouco permite verificar se ele é, ou não, gradualmente promovido pela adoção de um meio. Mas do que isso, dependendo da determinação do fim, os próprios exames se modificam; uma medida pode ser adequada, ou não, em função da própria determinabilidade do fim.

Humberto Ávila diferencia, ainda, o que chamou de *fins internos* e *fins externos*. Os primeiros estabelecem um resultado a ser alcançado que reside nas próprias pessoas ou situações objetos de comparação, exigindo critérios apropriados de correlação, não sendo compatíveis com o juízo de proporcionalidade¹⁸⁷.

Já os fins externos, que aqui nos interessam, estabelecem resultados que não se confundem com as características dos sujeitos atingidos, mas sim constituem finalidades atribuídas ao Estado e que possuem uma dimensão extrajurídica. Pressupõem, portanto, para a sua realização, uma relação de meio e fim, de causa e efeito. São exemplos de fins externos os fins sociais e econômicos, os quais, por

¹⁸⁵ Ibidem, p. 206.

¹⁸⁶ Ibidem, p. 206.

¹⁸⁷ Ibidem, p. 207.

serem de possível delimitação, podem dar azo às considerações acerca dos meios adequados à sua realização.

Devidamente esclarecidos os fins que poderão ser objeto de controle de proporcionalidade, podemos voltar às características deste postulado. Como vimos, uma vez presentes meio e fim, é possível proceder aos três exames fundamentais, quais sejam: o a) o exame de adequação - b) o exame de necessidade; e c) o exame da proporcionalidade em sentido estrito. Neste ponto, novas questões inevitáveis se colocam, tais como: mas em que consiste, efetivamente, a *adequação*? Quais critérios informam o que é adequado? O que de fato vem a ser *necessário*? Como aferir as *vantagens* e as *desvantagens* e em relação ao quê e a quem elas deverão ser aferidas?

Conforme já vimos item 3.3. acima, no que se refere à adequação entre meio e fim, esta relação poderá ser analisada sob três aspectos, quais sejam: o quantitativo (um meio poderá promover menos, igualmente, ou mais o fim que o outro); o qualitativo (um meio poderá promover pior, igualmente, ou melhor o fim que o outro meio); e o probabilístico (um meio pode promover com menos, igual ou mais certeza o fim do que outro meio. Naquela oportunidade, defendemos que, em face do Princípio da Eficiência, o Estado deverá observar, sempre que possível e as condições materiais permitirem, à escolha do meio que realize mais, melhor e com maior probabilidade o fim.

A adequação de um meio deve ser analisada sob três dimensões. A primeira se refere à abstração ou concretude do resultado exigido. Será adequada a medida que, abstratamente, é adequada para atingir o fim; ou será adequada a medida que concretamente realize o fim, ou seja, se o fim for efetivamente atingido no mundo dos fatos. Uma segunda dimensão se refere à generalidade ou particularidade do meio eleito. O meio pode ser, em geral, adequado para atingir o fim, ainda que, em alguns casos particulares, o fim não seja atingido. Nem por isso, dada a generalidade do meio, este será considerado inadequado. Ou o meio deverá ser particularmente adequado, ou seja, *a medida será adequada somente se todos os casos individuais demonstrarem a realização do fim*¹⁸⁸. A terceira dimensão se refere à antecedência/posteridade, que avalia a adequação da medida ou no momento da escolha feita pelo administrador, ou posteriormente, no momento em

¹⁸⁸ Ibidem, p. 211.

que for avaliada pelo julgador, ainda que dotado de novas informações não disponíveis ao administrador no momento da sua decisão¹⁸⁹.

Quanto à análise da necessidade, se refere à verificação da existência de meios alternativos àquele inicialmente proposto pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Executivo e que tenham o condão de realizar igualmente o fim, porém com menores restrições aos direitos fundamentais afetados¹⁹⁰. Destarte, quando diante de dois meios que promovem igualmente um fim, compete ao Estado a verificação de qual dentre os meios é menos restritivo de direitos. Sem dúvidas, o meio que deverá ser escolhido, dentre aqueles que igualmente satisfazem o fim, é justamente aquele menos nocivo, mais suave e menos gravoso em relação aos direitos fundamentais afetados.

Nem sempre, contudo, os meios podem ser equiparados. Isto porque os meios realizam os fins em diversos aspectos, tais como quantitativo, qualitativo e probabilístico. Um meio não é igual ao outro em todos os seus aspectos. Uns atingem o fim mais rapidamente; outros de maneira menos onerosa; uns com maior probabilidade de certeza e segurança; outros de maneira mais simples. Ainda, uns meios são capazes de realizar menos o fim pretendido, mas contribuem mais para a realização de outros fins não menos relevantes; enquanto outros agem especificamente sobre um fim determinado. Para o autor, nesses casos nebulosos, caberá ao Poder do Estado responsável decidir entre os meios possíveis, pois assim exigem o princípio da separação dos poderes e da legalidade, observação em relação a qual não ousamos discordar. Todavia, acrescentamos nós que tal não significa afirmar que ao detentor da competência não seja obrigatória a justificação prévia de sua escolha, mediante a demonstração técnica e profissional de que a opção feita considerou os demais meios possíveis, ponderou as vantagens e desvantagens de cada meio proposto e decidiu, fundamentadamente, pela opção

¹⁸⁹ Idem. Importante aqui deixarmos consignado que, apesar de assumirmos os critérios utilizados pelo autor para a verificação da adequação, não concordamos com suas conclusões a respeito da adequação dos atos do Poder Público. Ao nosso pesar, o autor bem delimita os aspectos da adequação dos meios, mas os aplica a determinados casos sem maiores ponderações. Nesse sentido, por exemplo, sob a luz do princípio da eficiência, ousamos discordar do autor, quando afirma que ao Estado compete, apenas, atingir minimamente o fim; ou que, para que o meio seja adequado, basta que o seja abstratamente. Ao nosso ver, esta visão linear e estanque poderá ser útil nos casos de responsabilização do agente público ou do Estado. No entanto, quando se pretende a observância do Princípio da Eficiência, as verificações de adequação dos meios aos fins deverão ser cíclicas, constantes, dialéticas, tendo em vista a realização concreta do fins, antes do que não poderá o Estado considerar cumprido o seu desiderato.

¹⁹⁰ Ibidem, p. 214.

que melhor atende as prioridades previamente eleitas. A competência conferida aos Poderes Legislativo e Executivo pressupõe a justificação racional para a tomada de decisões, não albergando decisões gratuitas, tomadas às cegas e sem a devida publicidade de suas razões.

No que se refere à proporcionalidade em sentido estrito, esta se refere à comparação da importância do fim e a intensidade das restrições que os meios representam. Nas palavras de Humberto Ávila:

O exame da proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais. A pergunta que deve ser formulada é a seguinte: O grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causada aos direitos fundamentais? Ou, de outro modo: as vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio? A valia da promoção do fim corresponde à desvalia da restrição causada?

Considerado nestes termos o postulado da proporcionalidade, não vemos qualquer razão para subtrair do exercício da competência tributária a sua aplicação, consubstanciada na verificação da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da criação ou majoração de tributos. Ao contrário, considerada sob o enfoque do princípio da eficiência, a aplicação do postulado da proporcionalidade é medida que se impõe para demonstrar que a expectativa de arrecadação, decorrente da proposta de instituição de novo ou mais intenso tributo é a medida adequada para o atingimento do fim, ou seja, que o fim não é atendido em virtude da falta de recursos; que a instituição de tributos é necessária, não havendo nenhum outro meio de obter os recursos necessários que seja menos restritiva de direitos (como o corte de gastos públicos supérfluos, extinção de cargos obsoletos, políticas de incentivo para os servidores públicos eficientes, remanejamento de pessoal subutilizado, informatização dos serviços, etc.); e que os fins almejados, (como a construção de estádios de futebol modernos e aptos à realização de eventos esportivos de porte internacional, por exemplo), justificam o sacrifício de outros direitos fundamentais.

Ao Poder Judiciário caberá declarar a inconstitucionalidade das leis que instituem tributos sem a devida justificação, competindo aos Tribunais de Contas da União, dos Estados e dos Municípios, a verificação técnica e contábil da pertinência desta mesma justificação. Não por meio de uma decisão unilateral e típica de um modelo inapropriado de jurisdição, mas pressupondo o amplo debate e a audiência de entidades técnicas afins, tais como os Tribunais de Contas, os órgãos do Ministério Públicos, a Secretaria da Receita Federal e as entidades da sociedade civil tais como as Federações da Indústria e do Comércio, além de, evidentemente, das vozes da doutrina jurídica tributária nacional, sob os moldes das medidas judiciais estruturantes¹⁹¹, certamente mais adequadas às demandas complexas e

¹⁹¹ Sobre as Decisões estruturantes, ver: ARENHART, Sérgio. Decisões estruturais no direito processual civil brasileiro. Fonte:

http://www.academia.edu/9132570/Decis%C3%B5es_estruturais_no_direito_processual_civil_brasileiro, em 25/05/2015: Em conclusão, talvez alguém imagine que os provimentos estruturais sejam uma perigosa, e por isso indesejada, ferramenta posta à disposição do Judiciário. Não há dúvida de que a amplitude que essas medidas podem assumir importam, efetivamente, um risco, na medida em que se oferece ao magistrado um poder que não encontra limites prévios dados pelas partes. Daí, todavia, não deve resultar o receio no emprego desses mecanismos. De um lado, porque, como já visto, eles já são amplamente empregados na praxe brasileira, para diversas situações carentes de tutela. De outro, porque essa técnica é uma necessidade para muitos interesses, que não podem ser protegidos pela via regular do "tudo ou nada" da tutela jurisdicional tradicional. Claro que o emprego dessa medida exige um refinamento nos instrumentos de controle da atividade jurisdicional, especialmente com a ampliação das exigências no que tange à motivação adequada dos atos judiciais. Porém, talvez essa forma de controle, pela justificação da decisão do magistrado, seja a melhor e mais ampla forma de controle e de legitimação dos atos do Estado. Enfim, vale recordar a lição de Owen Fiss, quando afirma que os direitos e os instrumentos processuais de tutela não são mais do que duas fases de um único processo social: o de tentar dar sentido aos valores públicos. E esses valores, a seu turno, muitas vezes se colocam em choque, exigindo acomodação - daí a impossibilidade da lógica bipolar do processo tradicional - diante de certa situação concreta. Não se trata aqui, simplesmente, de verificar se alguém tem um direito que merece ser atendido em detrimento de outra pessoa, que não tem direito algum. Trata-se, ao contrário, de compor os vários interesses legítimos que estão em litígio, de modo a otimizar a sua convivência e a conferir a melhor proteção possível para a sociedade como um todo e para os valores públicos por ela abraçados. Por isso se exige do juiz outra postura no trato dessas questões. Impõe-se um juiz que tenha a criatividade necessária e o arrojo suficiente para sair do esquema "vencedor-perdedor". É preciso um juiz que, consciente de seu papel e prudente no exercício da jurisdição, tenha condições de oferecer à sociedade uma solução factível e razoável, no sentido de refletir da melhor maneira possível os valores públicos que devem ser o fim último da jurisdição. Se outra mentalidade do juiz é exigida, também se exige outro tipo de processo para lidar com essas causas. Mesmo a estrutura das ações coletivas - como hoje prevista - é insuficiente para tanto. Impõe-se um processo em que efetivamente se possa permitir a participação social, o conhecimento a fundo do problema e a gestão adequada do litígio. Não sendo assim, corre-se o sério risco de atirar o magistrado em um campo de batalha, onde ele sequer terá condições de conhecer aquilo que está julgando, em suas múltiplas facetas e com seus vários desdobramentos. Isso será, é claro, a certeza do fracasso da atuação judicial e da inadequação da decisão aí proferida. Essa discricionariedade informada⁴³, obviamente, é o ponto central para o sucesso das medidas estruturais. E, para que isso seja possível, é evidente a necessidade de se projetar outro modelo processual. O tema, como se vê, aponta para diversas outras questões, ainda não enfrentadas pela doutrina nacional. Todavia, não se pode negar a importância das medidas estruturais e, conseqüentemente, a urgente relevância da atenção da doutrina nacional para o tema.

que envolvem diversos setores da sociedade civil e da economia, tal como a tributária.

Sob a luz da eficiência e da essência do princípio republicano, o exercício da competência tributária não pode ser entendido como uma decisão tópica, mas que envolve clareza de fins, ponderação efetiva de todos os meios disponíveis, avaliação precisa do custo dos direitos que se pretende garantir, custos estes considerados sob a perspectiva de uma gestão eficiente.

Nesse mesmo sentido, decisiva a conclusão de Rodrigo Luís Kanayama, ao dispor que:

Considerando que o Estado arrecada para alcançar um objetivo público; considerando que as pessoas são instadas a prestar a obrigação tributária (sob um rol extenso de sanções); considerando que o dinheiro arrecadado deve ser utilizado adequadamente, de acordo com os fins do Estado – da Constituição e das normas infraconstitucionais; considerando que o sentimento de boa utilização do dinheiro e a accountability reforçam as razões do Estado para exigir os tributos e essas mesmas providências podem incentivar a prestação da obrigação tributária; e tendo em vista que a Lei de Responsabilidade Fiscal condiciona à justificativa e motivação e validade dos atos de renúncia de receita (o que reforça a exigência de justificativa para a majoração ou instituição de tributos); é de se afirmar que compete ao Estado sempre apresentar os motivos, pública e claramente, pelos quais o levou a instituir ou majorar tributos. E esses motivos devem ser: (a) verdadeiros e sinceros; (b) legítimos; e (c) legais e constitucionais¹⁹².

Nesse sentido, João Bosco Coelho Pasin, ao tratar da Ética Fiscal, elogia as disposições contidas, já em 1960, no documento oficial de recomendações da Comissão de Harmonização Fiscal do Comitê Financeiro da Comunidade Econômica Europeia, dentre as quais constam como princípios norteadores da atividade fiscal dos estados-membros a continuidade e a “baratura”, traduzida pelo autor como economicidade. A continuidade diz respeito a ideia de que o sistema de normas

¹⁹² KANAYAMA, Rodrigo Luiz. Responsabilidade da atividade financeira e necessária relação entre receitas e despesas públicas. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). Tributação: Democracia e Liberdade – São Paulo: Noeses, 2014, p. 499.

impositivas deve ser pensado para o longo prazo, sujeitando-se a mudanças, quando necessárias, sejam feitas quando do advento de reformas estruturais, gerais e sistêmicas. A economicidade revela mandamento de que a carga tributária em geral não seja superior ao mínimo necessário para o atendimento dos objetivos políticos, econômicos e sociais¹⁹³. Para o autor:

Em verdade, o direito estatal de impor tributos deve estar apoiado nos princípios de justiça, que determinam os fundamentos suficientes para uma justa imposição. Do contrário, a moralidade tributária seria afetada e, por suposto, o dever fundamental de pagar tributos, em especial, no que se refere aos direitos e garantias dos cidadãos-contribuintes.

Por fim, encerramos nossa argumentação com a lição ponderada de José Casalta Nabais, com a qual concordamos plenamente, quando ressalta:

Daí que uma qualquer teoria dos direitos fundamentais, que pretenda naturalmente espelhar a realidade jusfundamental com um mínimo de rigor, não possa prescindir dos deveres e dos custos dos direitos. Assim, parafraseando Ronald Dworkin, tomemos a sério os deveres fundamentais e, por conseguinte, tomemos a sério os custos orçamentais de todos os direitos fundamentais. Pois, somente com uma consideração adequada dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos, poderemos lograr um estado em que as ideias de liberdade e de solidariedade não se excluam, antes se completem. Ou seja, um estado de liberdade com um preço moderado¹⁹⁴.

Se razão assiste ao autor, no sentido de que devemos levar a sério os custos orçamentais de todos dos direitos fundamentais, é justamente através da devida observância do Princípio da Eficiência que tal mister poderá ser atendido. Somente em um aparelho de Estado efetivamente gerenciado, cujos órgãos de administração estejam voltados para os resultados sociais que lhes incumbe aferir, será possível

¹⁹³ PASIN, João Bosco Coelho. *Ética Fiscal - Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, vol. 11, p. 93 – 106. Jul / 2014.

¹⁹⁴ NABAIS, José Cabalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Fonte: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>, em 23/12/2015, p. 24.

aferir os custos dos direitos. Somente através de um sistema de gestão eficaz, que reavalie constantemente seus processos, visando a redução de seus custos e a maximização de seus resultados, será possível evoluir dos “custos abusivos dos direitos fundamentais”, para a ideia de “custos justos dos direitos fundamentais”. São estes custos justos, e só estes, que efetivamente justificam o exercício legítimo e justo da competência tributária.

CONCLUSÃO

Por meio do presente estudo demonstramos a existência de uma incompatibilidade flagrante entre o montante de receitas auferidas pelo Estado brasileiro através de tributos e os resultados sociais auferidos, em especial no que se refere às condições primárias da dignidade da pessoa humana (direito à vida, saúde e educação); e concluímos que esta incompatibilidade, por ser injusta, não se revela consentânea com a Constituição Federal. Concluímos que, ainda que sejamos capazes de distribuir de maneira justa os encargos tributários entre nós, por meio da adequada observância do princípio da capacidade contributiva, isto não impede que a carga tributária continue a incidir de forma injusta sobre todos.

Uma vez identificada a injustiça, demonstramos que compete a sociedade em geral e ao cientista do direito em particular reavaliar os arranjos institucionais então consagrados para verificar a sua capacidade de gerar ou de combater as injustiças sociais manifestas. Nesse sentido, o intuito de nossa pesquisa foi justamente a reavaliação da “competência tributária”, tal qual construída pela doutrina jurídica pátria, para a qual o “custo efetivo dos direitos” não configuraria uma limitação ao poder de tributar (ou, em outras palavras, para a qual o montante de recursos públicos necessários para a consecução dos fins sociais perseguidos não caracterizaria uma limitação constitucional ao exercício da competência tributária).

No exercício de reavaliação deste *arranjo institucional*, concluímos que a justificação racional que legitima e autoriza o exercício da competência tributária no *Estado do século XXI* é justamente o “custo dos direitos”. Em síntese, demonstramos que o motivo pelo qual se instituem tributos é o fato de que os “direitos” ofertados pelo Estado têm um “preço”, o qual devemos pagar coletivamente. Por outro lado, concluímos que se estamos obrigados ao pagamento do “*preço*”, necessária a adequada contrapartida em direitos fundamentais e sociais que sejam efetivamente entregues à sociedade.

Destarte, ao passo que “o custo dos direitos” se torna excessivo e incompatível com os “resultados” auferidos pela população, a competência tributária passa a carecer de justificação que legitime o seu exercício. Instituir um alto “preço” por um serviço deficiente revela-se uma injustiça flagrante, não tolerada pelo nosso ordenamento jurídico, seja no âmbito do direito privado, seja no âmbito do direito público. Não entregar este mesmo serviço, poderá, inclusive, configurar um crime.

Concluimos que o *poder de instituir ou majorar tributos* cuja expectativa de receitas é incompatível com o *custo efetivo dos direitos* não se compatibiliza com o princípio da eficiência estatal, pois, se este princípio tem por escopo determinar que o Estado quando no exercício de qualquer uma de suas funções, sejam elas administrativas, legislativas e/ou jurisdicionais, vise sempre maximizar resultados em relação ao seu “cliente final”, especialmente no que se refere à maximização de direitos e garantias fundamentais e sociais constitucionalmente previstos, devendo observar o melhor, mais amplo e mais seguro desempenho, respeitada a melhor relação de custo/benefício; tal exigência por certo não se coaduna com o exercício da competência tributária que não leva em consideração nem a expectativa de receitas, nem o “custo dos direitos”, nem os resultados que pretende alcançar com a medida.

Concluimos nesse sentido que, caso devidamente observado o Princípio da Eficiência, o exercício da competência tributária para instituir e majorar tributos somente se justificará como última *ratio*, após comprovadamente esgotadas todas as possibilidades de incrementos dos direitos que envolva medidas menos restritivas de direitos.

Ao estudarmos a competência tributária, verificamos que a existência de limitações não lhe é estranha, mas, ao contrário, é exatamente o que lhe caracteriza como *competência*. Que, historicamente, este poder limitado do Estado sempre esteve obrigatoriamente atrelado à realização da despesa pública, gozando tal exigência, inclusive, do status de direito fundamental do indivíduo perante a Constituição da República de 1946. Concluimos que, embora esta garantia não esteja expressamente prevista na Constituição de 1988, a necessária adequação entre a receita e a despesa pública é uma decorrência lógica inafastável do Princípio Republicano e do direito à propriedade privada.

Concluimos que o exercício da competência tributária deverá observar adequadamente o postulado da proporcionalidade, consubstanciado na verificação da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da criação ou majoração de tributos. Que, sob o enfoque do princípio da eficiência, a aplicação do postulado da proporcionalidade à competência tributária é medida que se impõe, para demonstrar que a expectativa de arrecadação decorrente da proposta de instituição de novo ou mais intenso tributo é a medida mais adequada para o atingimento do fim; que a instituição de tributos é necessária, não havendo nenhum

outro meio de obter os recursos necessários que seja menos restritiva de direitos; e que os fins almejados justificam o sacrifício de outros direitos fundamentais. Concluimos que competirá ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade das leis que instituem tributos sem a devida justificação, por meio de amplo debate e audiência pública de entidades técnicas afins, tais como os Tribunais de Contas, os órgãos do Ministério Públicos, a Secretaria da Receita Federal e as entidades da sociedade civil, sob os moldes das *medidas judiciais estruturantes*, certamente mais adequadas às demandas complexas e que envolvem diversos setores da sociedade civil e da economia, tal como a tributária.

Concluimos, por fim, que à luz do Princípio da Eficiência, do Princípio da Justiça e da essência do Princípio Republicano, o exercício da competência tributária não pode mais ser entendido como uma decisão tópica, mas sim como medida extremamente complexa e gravosa, que pressupõe a clareza de fins do Estado e a ponderação efetiva e técnica dos meios disponíveis para a realização das *liberdades coletivas*. Que a competência tributária, em síntese, deverá ser exercida apenas e tão somente como sendo a última *ratio*, sempre respeitada a melhor correlação de custo/benefício.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; YASBEK, Cristiano Lisboa. **Evolução da Carga Tributária Brasileira** – Maio de 2015. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>, acesso em 12 out. 2015.

_____. **Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013** – Dezembro de 2013. Disponível em <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>, acesso em 12 out. 2015.

_____. **Carga Tributária / PIB X IDH**. – Março de 2014. Disponível em <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf> acesso em 12 out. 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAÚJO, Érica. (2001, Julho). **Carga tributária - Evolução histórica: uma tendência crescente** – Boletim Informativo do BNDES/CEPAL, nº. 29, p. 04. Disponível em http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_29.pdf, acesso em 10 jan. 2015. A respeito das séries históricas e estatísticas da carga tributária brasileira, ver gráficos disponíveis em <http://serieestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?no=11&op=2&vcodigo=SCN49&t=carga-tributaria-bruta>, acesso em 10 jan. 2015.

ARENHART, Sérgio. **Decisões estruturais no direito processual civil brasileiro**. Disponível em http://www.academia.edu/9132570/Decis%C3%B5es_estruturais_no_direito_processual_civil_brasileiro, em 25/05/2015

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 16ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros Editores.

_____. **Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa**. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 15/09/2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo Brasileiro**. 22ª Ed. rev. e atual. – São Paulo: 2007.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: Extrafiscalidade e não-confisco**. 2ª Edição – Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, em 13 nov.2015.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm, acesso em 20/01/2016.

_____. **Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm, acesso em 15/08/2015.

_____. **Lei 10.106 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm, acesso em 15/08/2015.

_____. **Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do Consumidor. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm, acesso em 15/08/2015.

_____. **Lei nº. 13.105 de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm acesso em 15/08/2015.

_____. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado**. 1995, p. 06 a 08. Disponível em <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>, acesso em 25/01/2016:

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª rev. ampl. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 10ª ed. rev. e atual. – Saraiva: 2015, p. 107 a 136 ; TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no Direito Tributário* – 2ª Ed. – Noeses: 2008.

CLÈVE, Clémerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo.** 3ª Edição, Rev. e Ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 9ª Ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002 – Rio de Janeiro: Forense: 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário.** 5ª ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva: 2015.

CRETELLA JR., José. **Curso de Direito Administrativo** Ed. Rev. e Atual – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

CUNHA, Leonardo Carneiro. **A previsão do Princípio da Eficiência no Projeto do Novo Código de Processo Civil Brasileiro.** Revista de Processo - vol. 233/2014, p. 65 – 84, Jul/2014 DTR\2014\3352

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 20ª Edição – São Paulo: Atlas, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** Tradução Nelson Boeira - São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FIGUEIREDO, Lúcia do Valle. **Curso de Direito Administrativo.** 8ª Ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

FOLONI, André. **Isonomia na Tributação Extrafiscal.** Rev. direito GV vol.10 no.1 São Paulo Jan./June 2014. Disponível em : <http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>. p. 202 e 203. Acesso em 18/10/2015.

GABARDO, Emerson. **Eficiência e Legitimidade do Estado: uma análise das estrutura simbólicas do direito político.** Barueri, SP: Manole: 2003.

_____. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa.** São Paulo: Dialética: 2002.

GRINOVER, Ada Pellegrini Grinover. **Código Brasileiro de Defesa do Consumidor Comentado pelos Autores do Anteprojeto.** 8ª Edição. Forense Universitária. 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997.

_____. (Org.). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

HARVARD UNIVERSITY. Dados disponíveis em <http://scholar.harvard.edu/sen/biocv>, em 13/08/2014.

HOLMES, Stephen et SUSTEIN, Cass. ***The Cost of rights: why liberty depends on taxes***. New York: W. W. Norton and Company, 1999.

HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro, 1ª Ed. Objetiva, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8ª Ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

KANAYAMA, Rodrigo Luiz. **Responsabilidade da atividade financeira e necessária relação entre receitas e despesas públicas**. GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Org.). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito – Uma teoria da argumentação jurídica**. Tradução Conrado Hubner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier. 2008.

MACEDO JUNIOR, Ronaldo Porto. **Do Xadrez à Cortesia: Dworkin e a teoria do direito contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 4ª Ed. aum. – São Paulo: Saraiva, 1992.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 13ª. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37ª Edição atual. – São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MORAES, Alexandre de. **Princípio da Eficiência e Controle Jurisdicional dos Atos administrativos Discricionários**. RDA - REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. BELO HORIZONTE, ANO 2006, N. 243, SET./DEZ. 2006

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005.

NABAIS, José Cabalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** Disponível em <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>, em 23/12/2015.

_____. **Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal.** *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 9, n. 49, p. 1951, jan./fev. 2011, pág. 01.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Livraria Almedina, 1998;

NÓBREGA, Marcos. **Orçamento, eficiência e Performance Budget.** *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 10, n. 40, p. 175-211, out./dez. 2012.

PASIN, João Bosco Coelho. **Ética Fiscal.** Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 11, p. 93 – 106. Jul / 2014.

PNDU. Informativo disponível em http://www.pnud.org.br/idh/IDH.aspx?indiceAccordion=0&li=li_IDH, acessado em 13/08/2014.

_____. **Relatório de Desenvolvimento Humano 2014.** Disponível em <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014pt.pdf>, acesso em 09 de dezembro de 2015.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal.** Tradução de João Taborda da Gama. Lisboa: Relógio D'água Editores. 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 5ª Edição. São Paulo: Saraiva.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça.** Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes – São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SEPULCRI, Nayara Tataren. **O princípio da solidariedade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.** 2013. 264 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós Graduação em Direito. Universidade Federal do Paraná, Paraná. 2013. p. 42. Disponível em <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/30582/R%20-%20D%20-%20NAYARA%20TATAREN%20SEPULCRI.pdf?sequence=1>, acesso em 23/11/2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 19ª Edição, rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

UNESCO. **Relatório de Monitoramento Global de EPT: Ensinar e Aprender: alcançar a qualidade para todos - 2014.** Disponível em <http://unesdoc.unesco.org/images/0022/002256/225654por.pdf> , acesso em 09 de dezembro de 2015.

VASQUES, Sérgio. **A evolução histórica do Estado Fiscal português.** *Revista Fórum de Direito Tributário RFDT*, Belo Horizonte, ano 7, n. 37, jan./fev. 2009. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=56807>>. Acesso em: 18 jan. 2016.